



Roj: **SAN 1387/2022 - ECLI:ES:AN:2022:1387**

Id Cendoj: **28079230052022100124**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **23/03/2022**

Nº de Recurso: **820/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ALICIA SANCHEZ CORDERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN QUINTA

Núm. de Recurso: 0000820 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 07669/2020

Demandante: VALENCIA CLUB DE FUTBOL, SAD

Procurador: SRA. VÁZQUEZ SENÍN, SILVIA

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. ALICIA SANCHEZ CORDERO

SENTENCIA N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS GIL IBÁÑEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. ALICIA SANCHEZ CORDERO

D^a. MARGARITA PAZOS PITA

D^a. FATIMA BLANCA DE LA CRUZ MERA

Madrid, a veintitrés de marzo de dos mil veintidós.

Esta Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha visto el recurso contencioso administrativo número **820/2020**, interpuesto por la entidad **VALENCIA CLUB DE FUTBOL, SAD**, representada por la procuradora de los tribunales D^a. Silvia Vázquez Senín, bajo la dirección letrada de D. Pablo Tejerizo González, contra las resoluciones de 24 de junio de 2020 y 25 de enero de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Central, en las reclamaciones económico-administrativa acumuladas números NUM000 y NUM001 formuladas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 (01) a 2014 (06), ambos incluidos, y contra el acuerdo de imposición de sanción.

La cuantía del recurso está fijada en 2.234.905,28 euros.

Ha sido parte, además, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.



Es ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a. **Alicia Sánchez Cordero**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso contencioso-administrativo y turnado a esta Sección, se solicitó el expediente administrativo, y una vez recibido, se confirió traslado a la representación de la parte actora para que formalizara escrito de demanda. Por escrito de 4 de marzo de 2021 solicita la ampliación del recurso a las siguientes resoluciones del TEAC:

1. resolución de 15 de diciembre de 2020 por la que se estima el recurso de anulación en relación con la no acreditación de la relación entre agente y jugador en dos concretos jugadores, según se había considerado en las resoluciones de ese mismo tribunal referidas al IRPF, al IRNR e Impuesto de Sociedades.
2. resolución de 25 de enero de 2021, que resuelve de nuevo las reclamaciones económico-administrativas y que estima en parte en cuanto confirma el acuerdo de liquidación, salvo en los dos jugadores detallados en la anterior resolución y confirma el acuerdo sancionador.

Por providencia de 23 de abril de 2021, oído el Abogado del Estado, se accede a la ampliación.

Dado traslado de nuevo para demanda presentó escrito en el que formuló las alegaciones de hecho y de derecho que estimó oportunas, concluyendo con la súplica : «dicte en su día sentencia por la que estimando el presente recurso:

1. *Se declare que las resoluciones de la reclamación económico-administrativa con número de referencia NUM000 y NUM001 dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central en sesión de 24 de junio de 2020 y de 25 de enero de 2021 son nulas en su totalidad.*
2. *Subsidiariamente, se declare la nulidad parcial de las resoluciones citadas en el anterior punto 1 conforme a lo señalado en el Fundamento Jurídico-Material Cuarto del presente escrito de demanda.*
3. *Se declare, en consecuencia, la improcedencia total o, subsidiariamente, parcial de la Liquidación IVA y de la Sanción IVA.*
4. *Se declare la procedencia de la devolución a mi mandante del importe que corresponda más los intereses de demora que correspondan de acuerdo con lo establecido en el artículo 32 de la LGT .*
5. *De forma subsidiaria, para el caso de no atenderse las peticiones señaladas en los Fundamentos Jurídico-Materiales Octavo y Noveno, se solicita expresamente que se plantee al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial, al amparo de lo dispuesto en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , en los términos indicados en el presente escrito.»*

SEGUNDO.- Se dio traslado de la demanda a la Abogada del Estado para su contestación, lo hizo, alegando en derecho lo que estimó conveniente, solicitando: « dicte sentencia por la que desestime el recurso interpuesto, confirme la Resolución recurrida y condene en las costas a la recurrente.»

TERCERO.- Habiendo solicitado el recibimiento a prueba, se admitió la documental aportada, tras lo que se dio traslado para conclusiones escritas a las partes, que formularon por su orden ratificándose en sus respectivas pretensiones. Concluidas las actuaciones se señaló para votación y fallo el 22 de marzo de 2022, en que así ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - PLANTEAMIENTO DEL RECURSO.

Se impugnan mediante el presente recurso contencioso administrativo las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, dictadas en la sesión de 24 de junio de 2020 y 25 de enero de 2021 en cuanto desestiman las dos reclamaciones económico-administrativas acumuladas formuladas contra:

- el acuerdo de liquidación de 28 de diciembre de 2018 de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a los ejercicios 2011 (01) a 2014 (06), del que resultaba una deuda tributaria total de 2.280.562,98€ a ingresar (1.894.920,65€ de cuota y 385.642,33€ de intereses de demora).
- acuerdo de resolución del procedimiento sancionador dictado el 3 de enero de 2017 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en relación con el indicado acuerdo de liquidación. Por infracción del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por importe de 776.477,30 euros.



El TEAC se pronuncia sobre el pago realizado por el club al agente del jugador, que considera realizado por cuenta de éste constituyendo retribución del jugador y, por tanto, la cuota repercutida no constituye cuota soportada deducible por el club. Confirma el acuerdo de liquidación, con excepción de dos jugadores. según lo estimado en el recurso de anulación. Igualmente confirma el criterio del acuerdo de liquidación respecto a las cesiones temporales gratuitas de derechos federativos sobre jugadores profesionales, que suponen prestaciones de servicios sujetas a IVA. En cuanto al acuerdo de imposición de sanciones, analiza los elementos objetivo y subjetivo y confirma el acuerdo.

SE GUNDO.- DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS POR PAGOS A AGENTES DE JUGADORES A EFECTOS DEL IVA

1. Posiciones del TEAC y de las partes

El TEAC centra la cuestión en decidir la deducibilidad de cuotas soportadas por prestaciones de servicios realizadas por agentes o representantes de jugadores de fútbol como consecuencia del fichaje de jugadores, de su traspaso, de la rescisión del contrato que le liga al obligado tributario, de la ampliación o modificación del contrato, respecto a las que la Inspección ha considerado que, aun cuando la transacción monetaria se produzca entre el club y el agente, en realidad el agente está prestando un servicio al jugador y el club paga ese servicio al agente por cuenta del jugador.

El TEAC, con referencia a las resoluciones anteriores de 14 de mayo de 2019 y 20 de enero de 2020 interpreta el reglamento de los agentes de jugadores de la FIFA aprobado por el Comité ejecutivo de la FIFA en su sesión del 29/10/2007, con entrada en vigor el 01/01/2008, vigente en los ejercicios objeto de comprobación, en concreto el artículo 19 denominado «contrato de representación», el artículo 20 denominado «remuneración» y artículo 22.3, de lo que concluye que permitía que un agente actuase como representante de un jugador o de un club, pero sujeto a incompatibilidad de representación de ambas partes.

Se hace hincapié en que únicamente se han regularizado aquellos pagos correspondientes a operaciones en que se ha comprobado la intervención de los perceptores de los pagos (o, en su caso, de sus representantes) y además se ha constatado debidamente que dicha intervención se ha producido en su condición de agentes de los jugadores.

Re chaza también la existencia de un contrato de mediación con el club coexistente con el de representación del jugador, pues toda la actuación del agente/representante/intermediario, en este ámbito, se hace en interés directo del jugador. Además de que no se ha aportado ningún documento que evidencie algún procedimiento diseñado por el Club para realizar las contrataciones, ni cómo se determinan las necesidades, ni cómo se fija el presupuesto para la contratación, ni los mecanismos o protocolos para controlar el correcto cumplimiento de la labor a su decir encomendada a los agentes, ni el establecimiento de líneas básicas de actuación que permitan homogeneizar la tarea de los diferentes agentes, tampoco se acredita la existencia de ninguna labor o servicio prestado por los agentes al Club de forma previa a la del contrato, que precisamente es suscrito con simultaneidad al fichaje de los futbolistas.

En definitiva, el servicio de intermediación prestado tiene como destinatario beneficiario efectivo el jugador. El hecho de que pague comisiones por tales servicios a distintos agentes intermediarios no tiene otra razón que el hecho de que los mismos representan a los jugadores a contratar, de ahí que el servicio que facturan (comisiones por asesoramiento) se presta realmente al jugador. De ello resulta que no procede la deducción de la cuota por parte del club reclamante.

La entidad demandante viene a razonar que la regularización practicada por la Inspección y, en su posterior acto de imposición de sanción, hace un uso indebido de la figura jurídica de la calificación (artículo 13 LGT), considerando que debió haber acudido en su caso al conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 LGT) o a la simulación (artículo 16 LGT), con referencia a las STS de 2 de julio de 2020 (recurso 1433/2018 y 1429/2018) y de 22 del mismo mes y año (recurso 1432/2018).

A continuación, analiza el contrato de mediación deportiva y la relevancia del Reglamento de Agentes 2008. Sobre lo primero, argumenta que resulta imposible englobar de manera absoluta el contrato de mediación deportiva en alguna figura preexistente de nuestro ordenamiento jurídico siendo así un contrato atípico que podría, por lo general, asimilarse a un contrato ordinario civil de mediación o corretaje en el ámbito deportivo, pero en el que subyace, en cualquier caso, una plena autonomía de la voluntad de las partes de regular servicios menos o más amplios, con los límites legales oportunos. Respecto a lo segundo, parte de que los Reglamentos FIFA son manifestaciones del derecho internacional asociativo privado y en ningún modo suponen una norma imperativa de derecho público. Es decir, que el Reglamento de Agentes de 2008 no es Ley en sentido estricto en España por lo que el contrato de agencia o mediación deportiva no puede considerarse típico por este hecho, estando sus postulados sometidos al Derecho Común general español. Con apoyo en las sentencias de la Sala de lo Civil del TS de fecha 24 de febrero de 2017 y de 5 de febrero de 2018 sostiene que el contrato



de mediación deportiva no está regulado en nuestro ordenamiento jurídico de manera que parte del principio básico de autonomía de la voluntad de las partes del artículo 1255 del CC, aportando en este sentido un dictamen emitido por el Doctor en Derecho Deportivo D. Baltasar y carta (Carta FIFA) de 12 de marzo de 2020, firmada por el Jefe del Departamento de Intermediarios de FIFA, en la que aclara el alcance que a, su juicio, tienen los Reglamentos FIFA.

Tras hacer referencia a la normativa sobre interpretación de los contratos, destaca el valor interpretativo del uso o costumbre en las relaciones contractuales, y alega que la carta FIFA aclara que la prohibición de la doble representación no impide que el agente del jugador intermedie por ejemplo entre el Club y otro club para su adquisición. La FIFA fue consciente de que el mercado funcionaba de una manera distinta a lo regulado, no en 2014 cuando aprobó el nuevo Reglamento de Intermediarios de 2015, sino que ya desde 2008 fue consciente de dicha realidad, analizando la información sobre el nuevo reglamento en los diferentes congresos. Finalmente se aprueba el nuevo reglamento de intermediarios, que entró en vigor el 1 de abril de 2015 y que permite la doble representación. El presunto incumplimiento del Reglamento de Agentes de 2008 no presupone la invalidez a efectos legales españoles de un contrato sometido a normativa nacional española, y, en cualquier caso, no evita *per se* que dicho contrato no despliegue efectos fiscales (Sentencias del TJUE de 7 de marzo de 2013 (asunto GfBk numero C-275/11) o 11 de junio de 1998 (asunto Fische (r C-283/95). Añade que la sentencia del Tribunal de Justicia del País Vasco que cita el TEAC contempla un supuesto distinto y expone jurisprudencia alemana sobre agentes.

Para finalizar esta cuestión alega incongruencia manifiesta pues tratándose de los mismos hechos, transacciones y los mismos jugadores, lo procedente era que, a la vista de las resoluciones en materia de retenciones IRPF, retenciones IRNR y e Impuesto de Sociedades, en relación con el IVA, el TEAC resolviese siguiendo el criterio ya adoptado y, en ese sentido, estimase la reclamación interpuesta en relación con todos los jugadores respecto de los que el TEAC ya había acordado que la relación jugador-agente no había resultado probada estimándose las pretensiones del club recurrente. También alega falta de motivación en cuanto el TEAC no realiza en ningún momento un análisis pormenorizado, minucioso y detallista de todos los negocios jurídicos finalizados por el club con los agentes en los años inspeccionados para concluir, uno por uno y sobre la base de sus exactas circunstancias, que no existían servicios prestados al VCF, sino que, partiendo de la anterior silogismo, procede a reclasificar como salario todos los pagos a agentes, insistiendo en que en todos los casos se trataba de la remuneración por unos servicios reales prestados por el agente al Club en una transacción concreta. Pasa a examinar los 24 servicios de intermediación prestados concluyendo que los mismos supusieron un beneficio para el club. Añade la falta de prueba de la relación del agente con el jugador, que discute examinando las prueba aducidas en relación con cada jugador.

En la contestación a la demanda se contra argumenta que la sociedad ha planteado sucesivamente los mismos argumentos en sus alegaciones al acta, en la reclamación económico-administrativa y, finalmente, en la demanda. Sobre la cuestión debatida invoca las sentencias de esta Sección Quinta, destacando la de 26 de mayo de 2021 (recurso 424/2020) mediante la que da respuesta desestimatoria a una pretensión de otro recurrente (Real Madrid Club de Fútbol) que en cuanto a la cuestión debatida (pagos a agentes) coincide con la que es objeto de este recurso. Los agentes de jugadores prestan servicios de manera estable y duradera a jugadores, con quienes se vinculan contractualmente; este es el sentido de su actividad profesional.

Respecto a la incongruencia alega que no hay ni puede haber discusión sobre el contenido y signo de las resoluciones del TEAC de las reclamaciones relativas a la regularización de las retenciones correspondientes al IRPF y al IRNR. Por un lado, carece de sentido formular alegaciones impugnatorias de la resolución de 24 de junio de 2020, que fue anulada por la resolución anulatoria, y por otro, la resolución estima, sin limitación ni reserva el recurso de anulación en el que la sociedad sostenía lo mismo que sostiene ahora en la demanda. La omisión de esos otros jugadores no es constitutiva de incongruencia, como mucho, si existieron errores, su rectificación es posible en cualquier momento con arreglo al artículo 109.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, sin que conste si el acto de ejecución de la nueva resolución dictada ha sido recurrido.

Niega asimismo la falta de motivación que no puede reducirse a que el TEAC solo razona sobre la norma del Reglamento de Agentes de Jugadores de la FIFA vigente que prohibía a un agente prestar servicios al jugador representado y a su contraparte en un determinado asunto o contrato. El que dichas normas no formen propiamente parte del ordenamiento jurídico español, no excluye que los sujetos que son sus destinatarios y que mediante actos propios se han vinculado a esa peculiar reglamentación, no hayan de cumplirlas. No se ha probado, ni puede admitirse sin más, que el comportamiento usual fuera el incumplimiento de la norma: es decir, que los agentes de jugadores por sistema prestaran servicios a las contrapartes de éstos en las concretas operaciones en las que entidad y jugador representado por el agente fueran contrapartes, aunque fuera más o menos frecuente que interesara por razones fiscales. Aduce que el acuerdo de liquidación es



prolijo y detallado, contiene razonamientos concretos y documentados jugador por jugador, y la sociedad es perfectamente conocedora de esa motivación, pues adjunta a la demanda como Anexo 1 la resolución de las reclamaciones que impugnaron la regularización de las retenciones por el IRPF, que resume y glosa la motivación del acuerdo de liquidación en cuestión, con indicación de los documentos y pruebas en que se apoya y expresión del conjunto de indicios que conducen a la conclusión. Entiende que, por el contrario, la prueba que le era exigible a la sociedad no era en absoluto la de la inexistencia de la relación agente-jugador, sino la prueba de "que los servicios de los representantes fueron prestados al Club de Fútbol", pues a falta de esos servicios, la causa de los pagos tendría que ser otra.

Si que discrepando sobre la mixtificación "servicios y beneficios", tesis constante en la demanda, que rechaza, pues de la misma se extrae que cualquier contratación de un jugador que tuviera consecuencias beneficiosas para la sociedad, cualquier pago que la sociedad realizara a favor de ese agente, de cualquier importe y en cualquier tiempo, ha de considerarse la remuneración de un servicio prestados a la sociedad.

En relación a los documentos aportados con la demanda, los impugna con carácter general, y no reconoce los documentos que: i.) sean documentos privados en los que no figure evidencia alguna de su autenticidad, en particular de que los mismos fueran formulados y firmados en las fechas que en ellos figuran como los contratos privados entre la sociedad y los agentes perceptores de los pagos regularizados que, en todo caso, no prueban la real prestación de servicios a la sociedad; ii.) no sean propiamente "documentos" en el sentido de medio de prueba como las declaraciones escritas de terceros a este contencioso, preparadas con la finalidad de ser presentadas en él, mediante las que afirman tales o cuales hechos, que, en su caso, el medio probatoria sería prueba de testigos; iii.) no siendo originales, no reúnan los requisitos exigidos por el art. 268.1 de la LEC. En todo caso, son documentos que no prueban en absoluto que los agentes prestaran realmente servicios a la sociedad, si acaso, pueden probar que ambas partes -sociedad y agente- estaban interesados en justificar pagos de elevados importes como si fueran remuneraciones de la primera al segundo y, por lo tanto, no tiene sentido ni utilidad entrar en el análisis minucioso caso por caso, análisis que hizo la Administración y consta en el expediente.

Por último, razona que la demanda plantea una alegación no hecha en vía económico-administrativa cual es el uso inapropiado de la facultad de calificación del artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y sostiene que para alcanzar la conclusión que alcanza la Inspección debió acudir a las figuras de los artículos 15 y 16. Entiende que la demanda se limita a expresar su opinión y a alegar algún precedente, sin justificar que el presente caso se corresponda con las normas que cita. En este caso no hubo sino un cabal uso de la facultad calificadora de unos pagos hechos en un determinado contexto fáctico y jurídico, y no imputación de simulación alguna, y las alegaciones de la parte siempre han consistido en cuestionar el acierto de la calificación hecha por la Administración. La sociedad considera justificado retribuir "servicios" a quien con su conducta o actuación le reporta un "beneficio", aunque no sea capaz de concretar qué servicios concretos le ha prestado, lo que, obviamente, es una cuestión de calificación: en efecto han existido servicios, pero prestados al jugador, y el pago se corresponde con la retribución del agente interviniente por razón de esos servicios.

2. Posición de la Sala sobre el tratamiento fiscal de los pagos a los agentes de jugadores por parte de los clubes. Jurisprudencia comunitaria sobre la aplicación del Derecho comunitario de una norma que tenga carácter deportivo a la persona que practica la actividad regulada por esa norma o al organismo que la adopta.

La cuestión principal, como hemos visto, es el tratamiento fiscal aplicable a los pagos a los agentes de jugadores por parte de los clubes y su posible consideración como un pago por cuenta del jugador.

Esta cuestión ha sido examinada, en diferentes aspectos, por varias Secciones de esta Sala en relación a los diferentes tributos, bien respecto a clubes de fútbol, bien respecto a jugadores o entrenadores, así: por la Sección Segunda en relación al Impuesto de Sociedades, sentencia de 8 de septiembre de 2017 (recurso 605/2015); por la Sección Cuarta, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sentencias de 23 de diciembre de 2021 (recurso 1121/2018) sentencias de 12 de junio (recurso 61/2017) y 13 de mayo de 2019 (recurso 64/2017), y sentencia de 27 de diciembre de 2017 (recurso 78/2016); y, en concreto, en relación al IVA abonado por el club por la prestación de servicios profesionales del intermediario y su correspondiente deducción, por las Secciones Sexta sentencia de 23 de marzo de 2016 (recurso 213/2015) y Quinta, sentencias de 26 de mayo (recursos 423, 424 y 425/2020) y de 2 de junio de 2020 (recursos 426 y 427/2020).

Para reproducir los fundamentos de las sentencias de esta Sección en la medida que sean aplicables al asunto ahora examinado.

Mantiene el club recurrente que el representante del jugador es un intermediario cuyos servicios de mediación ha contratado el club que remunera ese servicio que se presta en interés del club, y del que obtiene un beneficio, con independencia de que el jugador pueda resultar también beneficiado.



La trascendencia a efectos fiscales del tratamiento que se haga de los pagos a los agentes de jugadores deriva del beneficio que la operativa seguida por el club puede reportar a ambos:

- a) El Club se beneficia en tanto que absorbe el coste del IVA, que se deduce, y reduce el coste conjunto (jugadores y agentes) de la operación de fichaje, traspaso o renovación
- b) los jugadores, si les hubiesen facturado sus agentes, tendrían que haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela ya que tienen la consideración de consumidores finales y no son sujetos pasivos de IVA, y
- c) si el Club les hubiese incluido el importe de las comisiones en su retribución, al obtener una mayor remuneración, habría aumentado su base imponible y consiguiente tributación en el IRPF; además sin posibilidad de deducírsela en el IRPF al tributar por las rentas del trabajo.

A este respecto, procede comenzar por señalar que el contrato de mediación se admite en la jurisprudencia civil al amparo del artículo 1255 del Código Civil, al ser un contrato atípico, por carecer de regulación legal en nuestro ordenamiento. Según la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo, STS 878/2011, de 25 de noviembre, con cita de otras dos anteriores, sentencias de 348/2007, de 30 de marzo y 360/2009, 25 de mayo, entre otras, « *el contrato de mediación se integra en los contratos de colaboración y gestión de intereses ajenos, cuya esencia reside en la prestación de servicios encaminados a la búsqueda, localización y aproximación de futuros contratantes, sin intervenir en el contrato ni actuar propiamente como mandatario. Constituye un contrato atípico, consensual, bilateral y aleatorio, puesto que su resultado es incierto, y se rige por las estipulaciones de las partes que no sean contrarias a la ley, a la moral o al orden público y, en lo no previsto, por los preceptos correspondientes a figuras afines, como el mandato, el arrendamiento de servicios o la comisión mercantil*».

En virtud del contrato de mediación una de las partes -el mediador o corredor- se obliga a indicar a otra -el comitente- la oportunidad de concluir un negocio jurídico con un tercero, promoviendo o facilitando su celebración, sirviéndole como intermediario a estos fines, a cambio de una retribución -prima o comisión-, de manera que la obligación propia del mediador se configura como un *facio ut des* -una de las partes ejecuta algo como recompensa-. La obligación asumida por el mediador se limita a poner en relación con los futuros contratantes, actuando de conformidad con los cursos habituales del ámbito del tráfico jurídico de que se trate, sin participar en el negocio jurídico o contrato que éstos concluyan, pues el mediador no es representante del comitente, ni tampoco asume las funciones propias de un mandatario, permaneciendo al margen del contrato concertado como resultado de su intervención mediadora. El derecho a percibir la remuneración estipulada está supeditado a la celebración del contrato pretendido, que es cuando el mediador ha cumplido y agotado su actividad intermediaria «*La retribución de la mediación se produce por la perfección del contrato objeto de la misma, como efecto (nexo causal) de la actividad mediadora; entender otra cosa es desnaturalizar el concepto*» (STS 738/2011, de 13 de octubre (recurso 1728/2008)).

Se diferencia del «mandato», en el que el mandatario celebra el negocio jurídico con el tercero por cuenta del mandante y actuando en nombre de éste o en nombre propio, en función del carácter representativo o no del mandato. Frente al «contrato de agencia», el de mediación o corretaje se caracteriza por no ser un contrato de duración, sino una relación contractual esporádica, al tiempo que el mediador, a diferencia del agente, no es el portador de los intereses del comitente.

También la jurisprudencia civil se ha ocupado del contrato de mediación deportiva, dentro del contrato ordinario civil de mediación, así en las sentencias la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo 295/2018, de 5 de febrero; 127/2017, de 24 de febrero, 259/2015, de 21 de enero:

«*Se ha de tener en cuenta, partiendo de la realidad social, que el agente de jugadores por lo general no se limita a la contratación de estos por un club, acabando su tarea una vez suscrito el contrato, sino que realiza otras muchas funciones durante la vigencia del contrato de mediación en beneficio de su representado.*

Es cierto que, como mantiene la sentencia recurrida, se ha calificado, en principio, la mediación deportiva «como contrato atípico de representación y mediación en la esfera deportiva, incardinable dentro del contrato ordinario civil de mediación o corretaje.

Peró también es cierto que ha merecido otras calificaciones en sentencias de Audiencias Provinciales: (i) contrato atípico, sinalagmático y oneroso por el que se articula una representación en exclusiva a favor de la sociedad agente actora, que asume el encargo de promover gestiones y concluir contratos vinculados con la actividad de futbolista del representado y en nombre y por cuenta del mismo, recibiendo a cambio una retribución, que se rige, con arreglo a los principios de la autonomía privada y libertad contractual, por los pactos concertados y por las normas generales de las obligaciones y contratos; (ii) contrato de intermediación, que no es otra cosa que un arrendamiento de servicios, regulado en los artículos 1544 y concordantes del Código Civil, que obliga al receptor del servicio a pagar al agente y a éste a desplegar la actividad convenida, siempre teniendo en



cuenta el principio de autonomía de la voluntad que recoge el artículo 1255 CC . Si bien aquella intermediación puede también ser conectada con el contrato de mandato, que regulan los artículos 1709 siguientes del Código Civil , pues es lo cierto que el intermediario que presta el servicio de conexión entre el jugador de fútbol y el club en el que pretende jugar, es, de alguna forma, representante del jugador, actuando como tal; (iii) los agentes constituyen un alter ego del futbolista que deberá defender sus intereses frente a terceros, ya sea en su contratación profesional como en todo tipo de compraventas que sobre su imagen o cualquier otro derecho se contrate, incluyendo también el asesoramiento en lo más conveniente para ellos, así como promocionarlos frente a las empresas, de tal manera que obtengan los mejores resultados para sus representados.

En todas las calificaciones late un principio básico, cual es estar a lo expresamente pactado, a lo que cabe añadir que también a todas las consecuencias que, según su naturaleza sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley (artículo 1258 CC). Precisamente, y en relación a los usos, puede servir, según ya expusimos, como criterio interpretativo los Reglamentos de la FIFA traspuestos por la RFEF.»

La STS 127/2017 mencionada, refiere que los reglamentos de la FIFA, traspuestos a los estatutos federativos de la Real Federación Española de fútbol (RFEF), aunque se trate de normas de naturaleza privada sirven de referencia para la interpretación de los contratos sometidos a su ámbito objetivo de aplicación. La STS 295/2018, de 5 de febrero también indica «*Por razones temporales no merecen nuestra atención las importantes modificaciones sufridas por los anteriores reglamentos, sustituidos desde el 1 de abril de 2015 por el Reglamento sobre las Relaciones con los Intermediarios, que, a su vez, ha dado lugar al reglamento de Intermediarios de la RFEF.»*

Conforme a ello, para resolver cualquier tipo de controversia respecto de un contrato de mediación se tendrá en cuenta la autonomía negocial como criterio preferente, la aplicación de normas generales de aplicación a las obligaciones y los contratos de los Títulos I y II del Libro IV del Código Civil, y, como usos y costumbres, la normativa privada de los reglamentos tanto de la FIFA como de la Real Federación Española de Fútbol, teniendo en cuenta el vigente en el momento del contrato en cuestión, además del ejercicio por la Federación de funciones públicas de carácter administrativo como agentes colaboradores de la Administración Pública.

Por supuesto, « *los reglamentos de la FIFA, traspuestos a los estatutos federativos de la Real Federación Española de Fútbol (RFEF), aunque se trate de normas de naturaleza privada, sirven de referencia para la interpretación de los contratos sometidos a su ámbito objetivo de aplicación, quedando así fijada la aplicabilidad de la sugerida normativa al menos a efectos interpretativos, debiendo atenderse en todo caso al principio de jerarquía normativa, con sustento en el artículo 9 de la Constitución Española y que también se asienta en el título preliminar del Código Civil, en cuanto dispone el artículo 1.2 que: "Carecerán de validez las disposiciones que contradigan otra de rango superior" y puesto que es obvio que el Reglamento FIFA sobre Agentes de Jugadores de 29 de septiembre de 2007 no puede superponerse al Código Civil, por cuanto como reglamento de una entidad privada carece de esa fuerza, limitándose su virtualidad a regular las actividades de los intervinientes en el complejo mundo del fútbol profesional, sin perjuicio de lo que la legislación de cada país pueda decir al respecto, de manera que ambos bloques deben integrarse armónicamente, como por otra parte se contempla en el propio art. 19.4 del citado reglamento que ordena tener en cuenta esa legislación nacional» (sentencias de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 9ª, de 27 de junio de 2018, y de la Audiencia Provincial de La Rioja de 29 de enero de 2021 (recurso 641/2019), que la reproduce).*

Conforme a los artículos 30 a 40 de la Ley 10/1990, del Deporte, que regulan las Federaciones deportivas españolas, artículo 2 del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones deportivas Españolas y artículo 4.1 de los Estatutos de la Real Federación Española de Fútbol, aprobados por Resolución de 24 de enero de 2011, de la Presidencia del Consejo Superior de Deportes, puede colegirse que, de acuerdo con el ordenamiento jurídico regulador de la actividad deportiva, los clubes de fútbol se encuentran obligados a cumplir los Reglamentos dictados por la FIFA. Además, en todo caso, al estar adherido el club a la Federación Española y la Federación Española a la FIFA, son de obligado cumplimiento los reglamentos aprobados por dichos organismos.

Por lo tanto, sobre todo, los agentes o intermediarios de jugadores están sujetos, sucesivamente, a ambos reglamentos. El artículo 1 del reglamento de 2008 decía: « *Este reglamento gobierna la actividad del agente de jugadores que presenta un jugador a un club a fin de negociar o renegociar un contrato de trabajo o presenta a dos clubes entre sí al objeto de suscribir un contrato de transferencia dentro de una asociación o de una asociación a otra» y exigía que estuvieran licenciados por la correspondiente asociación para desarrollar su actividad (salvo las excepciones de ser familiar o abogado colegiado). El reglamento de 2015 sustituye la licencia por un registro de intermediarios y exige a las asociaciones nacionales implantar y aplicar al menos estas normas y requisitos mínimos de acuerdo con las funciones que les asigna el presente reglamento, en el marco de las disposiciones obligatorias de la legislación vigente y de otras leyes nacionales a las que estén sujetas.*



El reglamento de intermediarios de la RFEF -aprobado por la Comisión Delegada de la Asamblea General el 25 de marzo de 2015- exige para poder ejercer su actividad que el intermediario esté autorizado para su inscripción en el registro debiendo suscribir el código deontológico que anexa, en el cual, entre otros compromisos, asume cumplir los estatutos, reglamentos, circulares y decisiones de la RFEF, de la FIFA y de la UEFA.

To do ello se ha tenido en cuenta por la Inspección tributaria para interpretar la retribución de los agentes de jugadores por club de fútbol, a los que les es de aplicación del Reglamento sobre Agentes de Jugadores aprobado por el Comité Ejecutivo de la FIFA en sesión del día 29 de octubre de 2007 y cuya entrada en vigor tuvo lugar el 1 de enero de 2008, aplicable a los ejercicios comprobados 2011 (01) a 2014 (06).

En dicho reglamento se define el agente de jugadores « *persona física que, mediando el cobro de honorarios, presenta jugadores a un club con objeto de negociar o renegociar un contrato de trabajo o presenta a dos clubes entre sí con objeto de suscribir un contrato de transferencia, de acuerdo con las disposiciones del presente reglamento.*» Salvo las excepciones previstas, tanto los jugadores como los clubes tienen prohibido usar los servicios de un agente de jugadores no licenciado, licencia concedida por la asociación del país de nacionalidad del solicitante. Conforme al artículo 19, el contrato del agente es de «representación», solo podrá representar los intereses de una parte. El agente de jugadores deberá evitar cualquier conflicto de interés durante su actividad « *En particular, el agente de jugadores no puede tener un contrato de representación, un acuerdo de cooperación o de intereses compartidos con una de las otras partes o con uno de los otros agentes de jugadores involucrados en la transferencia del jugador o en la conclusión del contrato de trabajo.*»

El artículo 21 establece que las partes en el contrato tienen libertad para alcanzar acuerdos adicionales y complementar el contrato estándar, por tanto, la libertad contractual entre las partes ampara cualquier otro acuerdo, si bien conforme al artículo 19, el pago deberá ser realizado « *exclusivamente por el cliente del agente de jugadores de manera directa al agente de jugadores.*» « *No obstante, tras la conclusión de la transacción objeto del contrato, el jugador podrá dar su consentimiento escrito al club para que pague al agente de jugadores en su nombre.*»

En este sentido, el artículo 1.158 del Código Civil dispone que pueda hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe o lo ignore el deudor.

De fiende el demandante que desde el 1 de abril de 2015 está en vigor de Reglamento de Intermediarios de la Real Federación Española de Fútbol (RFEF) que traspone el reglamento FIFA y recoge ya expresamente la posibilidad de que un club y un jugador intervengan en una negociación bajo el amparo de un mismo intermediario. Define al intermediario como « *Persona física o jurídica que, a cambio de una remuneración o gratuitamente, actúa como representante de jugadores y clubes con miras a negociar un contrato de trabajo o como representante de clubes en negociaciones con miras a celebrar un contrato de traspaso.*». A efectos del pago a los intermediarios, el reglamento mantiene que la retribución de los servicios de un intermediario deberá pagarla exclusivamente el cliente del intermediario al intermediario, aunque, supeditado a la conformidad del club, el jugador podrá dar su consentimiento para que el club remunere al intermediario en su nombre. El intermediario debe estar registrado en la RFEF y actuar amparado por un contrato de representación firmado.

No obstante, el artículo 12 permite que, si el jugador y el club desean contratar los servicios del mismo intermediario en el marco de la misma transacción, den su consentimiento expreso por escrito antes de iniciar las negociaciones correspondientes y *confirmarán por escrito qué parte (el jugador y/o el club) actuará en esa específica transacción y qué parte asumirá por tanto la obligación de remunerar al intermediario.* Añade que todos los derechos y obligaciones derivados de la transacción serán asumidos por el intermediario y *por aquella parte en cuya representación finalmente actúe.* Las partes notificarán dicho acuerdo a la RFEF y presentarán toda la documentación relativa al proceso de registro. No existirá conflicto de intereses si el intermediario revela por escrito cualquier conflicto de intereses real o potencial que pudiera tener cualquiera de las partes implicadas en el marco de una transacción, de un contrato de representación o de intereses compartidos, y si obtiene el consentimiento por escrito de las otras partes implicadas antes de iniciar las negociaciones.

La eventualidad que prevé sobre la posible intervención del mismo intermediario en una específica transacción exige un acuerdo previo expreso y por escrito entre el jugador, el club y el intermediario, su notificación a la RFEF y su registro.

La alegación principal de la demanda es que dichos reglamentos no son fuente de derecho de los contratos de intermediación válidos en España ya que ni la Ley del Deporte, ni el Real Decreto 1835/1991, que regula las federaciones deportivas, establecen la prevalencia de las normas de las Federaciones deportivas internacionales. Esto es, si el contrato es válido conforme al ordenamiento jurídico español, no le resultan de aplicación las restricciones que pueda establecer la FIFA en su normativa, que en su caso podrá imponer las sanciones que correspondan, pero que no afectan a la validez y eficacia del negocio ni a sus consecuencias fiscales.



Ca be hacer referencia a algunos pronunciamientos del Tribunal de Justicia comunitario que han analizado tanto reglamentaciones FIFA como del COI (antidopaje), (STJUE de 18 de julio de 2006 , asunto T-313/02 , *Meca Medina*) sobre su compatibilidad con las normas comunitarias sobre competencia y sobre la libre prestación de servicios. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, habida cuenta de los objetivos de la Comunidad, la práctica del deporte sólo está regulada por el Derecho comunitario en la medida en que constituye una actividad económica en el sentido del artículo 2 del Tratado (sentencias del Tribunal de Justicia *Walrave*, apartado 4; de 14 de julio de 1976, *Donà*, 13/76, Rec. p. 1333, apartado 12; *Bosman*, apartado 73; *Deliège*, apartado 41, y de 13 de abril de 2000, *Lehtonen y Castors Braine*, C-176/96, Rec. p. I-2681, apartado 32). Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha reconocido la considerable importancia social que reviste dentro de la Comunidad la actividad deportiva (sentencias *Bosman*, apartado 106, y *Deliège*, apartado 41). De este modo, según el Tribunal de Justicia, las prohibiciones establecidas en las disposiciones del Tratado se aplican a las normas adoptadas en el ámbito deportivo que afectan a los aspectos económicos que puede tener la actividad deportiva. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que las normas que prevén el pago de compensaciones por transferencia de jugadores profesionales entre clubes (cláusulas de transferencia), o que limiten el número de jugadores profesionales nacionales de otros Estados miembros que dichos clubes pueden alinear en los partidos (norma sobre la composición de los equipos), o incluso que fijen plazos de transferencia diferentes para los jugadores procedentes de otros Estados miembros (cláusulas sobre los plazos de transferencia), sin razones objetivas que se refieran únicamente al deporte como tal o que obedezcan a diferencias existentes entre la situación de los jugadores, están comprendidas en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones del Tratado y sujetas a las prohibiciones que establecen (véanse, respectivamente, las sentencias *Bosman*, apartados 114 y 137; *Lehtonen*, apartado 60, y la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de mayo de 2003, *Deutscher Handballbund*, C-438/00 , Rec. p. I-4135, «sentencia *Kolpak*», apartados 56, 57 y 58).

En cambio, las prohibiciones establecidas en dichas disposiciones del Tratado no se refieren a las normas puramente deportivas, es decir, las normas relativas a las cuestiones que afectan únicamente al deporte y, en cuanto tales, ajenas a la actividad económica (sentencia *Walrave*, apartado 8). En efecto, dichas normativas, en la medida en que se refieren al carácter y al marco específicos de los encuentros deportivos, son inherentes a la organización y al buen funcionamiento de las competiciones deportivas y no pueden considerarse restricciones a las normas comunitarias en materia de libre circulación de trabajadores y de libre prestación de servicios. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que constituyen normas de índole estrictamente deportiva, que, por su naturaleza, no están comprendidas en el ámbito de aplicación de los artículos 39 CE y 49 CE, las normas relativas a la composición de los equipos nacionales (sentencias *Walrave*, apartado 8, y *Donà*, apartado 14), así como las normas relativas a la selección por las federaciones deportivas de aquellos de sus afiliados que pueden participar en competiciones deportivas internacionales de alto nivel (sentencia *Deliège*, apartado 64). Forman parte asimismo de dichas normas las «reglas del juego» en sentido estricto, como, por ejemplo, las normas que fijan la duración de los encuentros o el número de jugadores sobre el terreno, dado que el deporte sólo puede existir y funcionar en el marco de normas determinadas. Esta restricción del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado antes citadas debe quedar limitada a su propio objeto (sentencias *Walrave*, apartado 9; *Donà*, apartado 15; *Bosman*, apartados 76 y 127; *Deliège*, apartado 43, y *Lehtonen*, apartado 34). (recopilación de la sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Cuarta), de 30 de septiembre de 2004, asunto T-313/02 , *Meca Medina*, apartados 37 y siguientes).

La sentencia dicta en casación en este asunto *Meca Medina* (STJUE de 18 de julio de 2006 , asunto T-313/02) anula la anterior basado en que el Tribunal de Primera Instancia incurrió en un error de Derecho al considerar que una normativa puramente deportiva podía, de ese modo, quedar excluida totalmente del ámbito de aplicación de dichos artículos. La mera circunstancia de que una norma tenga carácter puramente deportivo no excluye, sin embargo, del ámbito de aplicación del Tratado a la persona que practica la actividad regulada por esa norma o al organismo que la adopta (apartado 27). Si la actividad deportiva de que se trate entra en el ámbito de aplicación del Tratado, entonces las condiciones de su práctica están sujetas a todas las obligaciones que resultan de las distintas disposiciones del Tratado. Por consiguiente, las normas que regulan dicha actividad deben cumplir los requisitos de aplicación de estas disposiciones que, en particular, buscan garantizar la libre circulación de los trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios o la competencia (apartado 28).

Re producimos, además, por la importancia en este caso concreto, algunos de los apartados de la sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Cuarta), de 26 de enero de 2005, asunto T-193/02, *Piau* en relación precisamente al reglamento de la FIFA sobre agente de jugadores entonces vigente. Así:

«1. La Fédération Internationale de Football Association (FIFA) es una asociación suiza creada el 21 de mayo de 1904. Según sus Estatutos, en la versión que entró en vigor el 7 de octubre de 2001, sus miembros son asociaciones nacionales (artículo 1), que agrupan a clubes de fútbol calificados de aficionados o profesionales y estos últimos disponen de asociaciones específicas, denominadas «ligas profesionales». [...]»



2. Según sus Estatutos, la FIFA tiene como objetivo la promoción del fútbol, el desarrollo de relaciones amistosas entre las asociaciones nacionales, las confederaciones, los clubes y los jugadores, así como la adopción y el control de los reglamentos y los métodos relativos a las Reglas de Juego y a la práctica del fútbol (artículo 2).»

3. Los Estatutos, reglamentos y decisiones de la FIFA son obligatorios para sus miembros (artículo 4) [...]

4. El Reglamento de aplicación de los Estatutos prevé que los agentes de jugadores deberán estar en posesión de una licencia de agente extendida por la FIFA (artículo 16) y faculta al Comité Ejecutivo para establecer una reglamentación obligatoria que regule esta actividad.

[...]

69. Por lo que respecta, en primer lugar, al concepto de asociación de empresas, [...] está acreditado que la FIFA tiene por miembros a asociaciones nacionales que agrupan a clubes para los que la práctica del fútbol constituye una actividad económica. Estos clubes de fútbol son, por consiguiente, empresas en el sentido del artículo 81 CE y las asociaciones nacionales que los reúnen son asociaciones de empresas en el sentido de esta misma disposición.

70. La circunstancia de que las asociaciones nacionales agrupen a clubes de aficionados junto a clubes profesionales no desvirtúa esta apreciación. A este respecto, es preciso señalar que la mera circunstancia de que una asociación o federación deportiva califique unilateralmente de «aficionados» a deportistas o clubes no excluye, en sí misma, que éstos desempeñen actividades económicas en el sentido del artículo 2 CE (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de abril de 2000, *Deliège*, asuntos acumulados C-51/96 y C-191/97, Rec. p. I-2549, apartado 46).

71. Además, las asociaciones nacionales, que, según los Estatutos de la FIFA, están obligadas a participar en las competiciones que ésta organiza, deben pagarle un porcentaje de los ingresos brutos de cada partido internacional y que estos mismos Estatutos reconoce como propietarias, junto con la FIFA, de los derechos exclusivos de difusión y de transmisión de los acontecimientos deportivos de que se trate, ejercen también por ello una actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 9 de noviembre de 1994, *Scottish Football/Comisión*, T-46/92, Rec. p. II-1039). Por consiguiente, constituyen igualmente empresas en el sentido del artículo 81 CE.

72. Puesto que las asociaciones nacionales constituyen asociaciones de empresas y también, debido a las actividades económicas que desarrollan, empresas, la FIFA, asociación que agrupa a las asociaciones nacionales, constituye igualmente una asociación de empresas en el sentido del artículo 81 CE. [...] El marco jurídico en el que se toman las decisiones de las empresas y la calificación jurídica que a dicho marco dan los distintos ordenamientos jurídicos nacionales no tienen influencia alguna en la aplicabilidad de las normas comunitarias sobre la competencia (sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de enero de 1985, *BNIC*, 123/83, Rec. p. 391, apartado 17).

73. En segundo lugar, por lo que respecta al concepto de decisión de una asociación de empresas, de los autos se desprende que, según los términos del Reglamento modificado, el agente de jugadores «desempeña con regularidad una actividad remunerada que lleva a un jugador al establecimiento de una relación laboral con un club, o a dos clubes a acordar un contrato de transferencia». Se trata, por consiguiente, de una actividad económica de prestación de servicios que no se encuadra dentro de la especificidad deportiva tal como la define la jurisprudencia (sentencias del Tribunal de Justicia de 14 de julio de 1976, *Donà*, 13/76, Rec. p. 1333, apartados 14 y 15; de 15 de diciembre de 1995, *Bosman*, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 127; *Deliège*, antes citada, apartados 64 y 69, y de 13 de abril de 2000, *Lehtonen y Castors Braine*, C-176/96, Rec. p. I-2681, apartados 53 a 60).

74. Por un lado, el Reglamento sobre los agentes de jugadores fue adoptado por la FIFA por su propia autoridad y no en virtud de facultades normativas delegadas por las autoridades en el marco de una misión considerada de interés general referida a la actividad deportiva (véase, por analogía, la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de febrero de 2002, *Wouters y otros*, C-309/99, Rec. p. I-1577, apartados 68 y 69). Este Reglamento tampoco se inscribe dentro de la libertad de organización interna de las asociaciones deportivas (sentencias *Bosman*, antes citada, apartado 81, y *Deliège*, antes citada, apartado 47).

75. Por otro lado, este Reglamento, obligatorio para las asociaciones nacionales miembros de la FIFA, que tienen que establecer una normativa análoga aprobada posteriormente por la FIFA, así como para los clubes, los jugadores y los agentes de jugadores, traduce la expresión de la voluntad de la FIFA de coordinar el comportamiento de sus miembros respecto a la actividad de los agentes de jugadores. Constituye, por tanto, una decisión de una asociación de empresas en el sentido del artículo 81 CE, apartado 1 (sentencias del Tribunal de Justicia de 27 de enero de 1987, *Verband der Sachversicherer/Comisión*, 45/85, Rec. p. 405,



apartados 29 a 32, y *Wouters* y otros, antes citada, apartado 71), que está sujeta al respeto de las normas comunitarias sobre la competencia, puesto que tal decisión produce efectos en la Comunidad.

76. En lo que atañe a la legitimidad de la FIFA, que el demandante discute, para adoptar esta normativa, que no tiene una finalidad deportiva sino que regula una actividad económica accesoria a la actividad deportiva de que se trata y que afecta a libertades fundamentales, cabe efectivamente plantearse la cuestión de la facultad normativa que se atribuye una organización privada como la FIFA, cuyo objeto estatutario principal es la promoción del fútbol (véase el apartado 2 *supra*) en relación con los principios comunes a los Estados miembros sobre los que se basa la Unión Europea.

77. En efecto, el propio principio de la regulación de una actividad económica que no atañe ni a la especificidad deportiva ni a la libertad de organización interna de las asociaciones deportivas, por parte de un organismo de Derecho privado que no ha recibido una delegación de una autoridad pública a tal fin, no puede considerarse inmediatamente compatible con el Derecho comunitario, cuando se trata en particular del respeto de las libertades civiles y económicas.

78. Tal regulación, que corresponde al control de una actividad económica y afecta a libertades fundamentales, forma parte, en principio, de las competencias de las autoridades públicas. No obstante, en el marco del presente litigio, la competencia normativa ejercida por la FIFA, ante la inexistencia casi general de regulaciones nacionales, sólo puede examinarse en la medida en que afecte a las normas sobre la competencia, respecto a las cuales debe apreciarse la legalidad de la decisión impugnada, sin que las consideraciones relativas a la base jurídica que permite a la FIFA ejercer una actividad reguladora, por importantes que sean, puedan ser objeto aquí de control jurisdiccional.

[...]

102 [...] En primer lugar, parece que, dentro de la Comunidad, únicamente Francia ha adoptado una regulación de la profesión de agente deportivo. Por otra parte, no se discute que, colectivamente, los agentes de jugadores no constituyen, actualmente, una profesión dotada de una organización interna. Tampoco se discute que determinadas prácticas de agentes de jugadores han podido, en el pasado, perjudicar, financiera o profesionalmente, a los jugadores y a los clubes. La FIFA ha explicado que, al adoptar la normativa controvertida, perseguía un doble objetivo de profesionalización y moralización de la actividad de agente de jugadores con el fin de proteger a estos últimos, cuya carrera es breve.

103. Contrariamente a lo que sostiene el demandante, el sistema de licencias no elimina la competencia. Dicho sistema supone una selección cualitativa, adecuada para satisfacer el objetivo de profesionalización de la actividad de agente de jugadores, más que una restricción cuantitativa del acceso a ésta.

104. Habida cuenta de las circunstancias expuestas en los apartados 102 y 103 *supra* y de las condiciones actuales de ejercicio de la actividad de agente de jugadores, caracterizadas por una inexistencia casi general de regulaciones nacionales y por la ausencia de una organización colectiva de los agentes de jugadores, [...]

113. Una decisión como el Reglamento de la FIFA sobre los agentes de jugadores puede, cuando se aplica, tener como consecuencia que las empresas que operan en el mercado de que se trata, es decir, los clubes, estén vinculadas en cuanto a su comportamiento en un mercado determinado de forma que se presenten en dicho mercado como una entidad colectiva respecto a sus competidores, a terceros contratantes y a los consumidores (sentencia *Compagniemaritime belge transports* y otros/Comisión, antes citada, apartado 44).

114. Pues bien, debido a la obligatoriedad del Reglamento para las asociaciones nacionales miembros de la FIFA y los clubes integrados en aquéllas, estas entidades se muestran vinculadas de forma duradera en cuanto a sus comportamientos por normas que aceptan y que los demás actores (jugadores y agentes de jugadores) no pueden contrariar so pena de sanciones que, para los agentes de jugadores en particular, pueden llevar a excluirlos del mercado.»

El lo se enlaza con la posición que mantiene esta Sala ya que no se discute la naturaleza privada de los reglamentos FIFA y RFEF, ni se trata de dotar de efectos tributarios a una norma no jurídica, y tampoco se cuestiona que los clubes puedan pagar comisiones a los agentes deportivos por contrataciones o traspasos. Lo que subyace en estos asuntos es que no queda acreditado que ha habido una intermediación dual, como pretende la actora, pactada como tal por todos los intervinientes y que el pago no se ha realizado a nombre del jugador.

Efectivamente, ante una posible situación de conflicto de intereses, pueden las partes intervinientes ponerse de acuerdo para que el agente actúe en interés de ambas, en virtud de la libertad negocial, pero así ha de haberse convenido y debe ser posible acreditarlo. Si no es así, la interpretación que ha hecho la Administración tributaria de los contratos de prestación de servicios aportados por el club o de los supuestos contratos



verbales con los agentes de jugadores, negando la acreditación de la doble representación acorde a los reglamentos de la FIFA y del RFCF vigentes en los ejercicios comprobados, obligatorios para las asociaciones nacionales miembros de la FIFA y los clubes integrados en aquéllas, se considera correcta.

En este mismo sentido, esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, en sentencias de 12 de junio y 13 de mayo de 2019 citadas, en relación a liquidaciones del Fútbol Club Barcelona y uno de los jugadores, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período julio 2008 y ejercicios 2008-2009-2010, también respectivamente, ha considerado de la documentación aportada al expediente y en la vía jurisdiccional *« la concurrencia de simulación absoluta, en tanto que los servicios que se dicen prestados por IMG al FCB, serían en realidad servicios prestados al jugador, pues con la operación simulada se permitió al FCB satisfacer unas cantidades netas a su jugador evitando realizar la correspondiente retención e ingresar su importe en el Tesoro con la finalidad de abonarle unas cantidades superiores a las declaradas para, en primer lugar, ver minorada su tributación en el IRPF y, en segundo lugar, para no repercutir la cuota de IVA que no podría deducirse.»*.

Igualmente, la sentencia de esa misma Sección de 23 de diciembre de 2021, también citada, en relación con la imputación al Sr. Patricio como rendimientos del trabajo y de la actividad económica los pagos satisfechos por el Real Madrid Club de Fútbol a la entidad GESTIFUTE INTERNATIONAL LIMITED, por entender la Administración que se trataba de pagos realizados en nombre del Sr. Patricio a su representante por su actividad de intermediación razona. *«[...] de actuación de intermediación y representación que viene corroborada mediante numerosos hechos relevantes descritos también en el propio acuerdo de liquidación y que en definitiva, corroboran que el Sr. Samuel actuaba habitualmente como agente del recurrente, todo lo cual contradice abiertamente la afirmación del recurrente indicando a la Inspección que no intervino nadie para concertar el contrato con el Club, careciendo de todo sentido afirmar que tal intervención se hizo en favor del Club y no del profesional contratado. Todo lo cual, por lo demás, y aunque solamente sea a efectos interpretativos, viene corroborado por el Reglamento sobre Agentes de Jugadores FIFA, hoy derogado, pero que recogía la práctica habitual en el sector de que el Club abone directamente al agente intermediario, por cuenta del profesional, la retribución que por esa intermediación debe abonar el profesional al agente, tal y como se apreció en este caso por la Inspección.»*.

A la par, encontramos pronunciamientos recientes de otros órganos jurisdiccionales que han confirmado que los pagos efectuados por club de fútbol al agente intermediario constituyen una mayor retribución del jugador, pues constituyen el abono de las comisiones que deberían pagarse por el citado jugador a su agente representante, como son las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección 1, de 10 de marzo de 2021 (recurso 17/2020) y del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, Sección Tercera, de 22 de marzo y 14 de julio de 2021 (recursos 975/2020 y 1031/2020, respectivamente); además de la sentencia de 15 de septiembre de 2014 (recurso 34/2013) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco citada por la inspección tributaria y por el TEAC.

3. Facultad de calificación del artículo 13 de la LGT .

Considera la entidad recurrente que se exceden los límites de la facultad de calificación al prescindir de la realización de un negocio jurídico, con causa real y lícita, para considerar que los pagos se hacen a nombre del jugador, considerando que debió haber acudido en su caso al conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 LGT) o a la simulación (artículo 16 LGT), con referencia a las STS de 2 de julio de 2020 (recursos 1429/2018 y 1433/2018) y de 22 del mismo mes y año (recurso 1432/2018).

Según el artículo 13 de la Ley General Tributaria, las obligaciones tributarias se exigirán *« con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado»*.

Di chas sentencias vienen a negar que la Administración Tributaria pueda, exclusivamente con los mimbres que pone a su disposición el artículo 13 de la Ley General Tributaria, entender que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo aparente y considerar como real una actividad diferente de la que aparentemente tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la nueva realidad que se declara. Para ello, dice el Tribunal Supremo, están los artículos 15 y 16 de la LGT, que regulan, respectivamente, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación que, si existe, la Administración Tributaria tiene que declararlo en el correspondiente acto de liquidación.

Si guiendo el estudio detallado que realiza esta jurisprudencia sobre los diferentes conceptos para tener en cuenta cuando la Administración Tributaria entiende que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo aparente- considerar como real una actividad diferente de la que *aparentemente* tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la nueva realidad que se declara-, se distingue:



a) la «calificación» es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes. Según el artículo 13 de la Ley General Tributaria, las obligaciones tributarias se exigirán *« con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado»*.

b) el «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (artículo 15 de la Ley General Tributaria), -antes fraude de Ley- existe, según dicho precepto señala, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;

b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

c) en la «simulación» (artículo 16 de la Ley General Tributaria), «el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes», en el bien entendido que si existe simulación la Administración Tributaria tiene que declararlo en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios; además, en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

El problema de la simulación es la prueba de ésta, en el bien entendido que la simulación, es una cuestión de hecho. Conforme al apartado 2 del artículo 16 LGT, *«La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación [...]»*, teniendo declarado el Tribunal Supremo a este respecto que, conforme a este precepto, *«La Administración, por tanto, está habilitada para apreciar por sí misma la existencia de simulación»*, aunque *«Esa calificación, como es natural, debe estar sustentada en el correspondiente material probatorio, recayendo la carga de la prueba de la existencia de simulación sobre la Administración»*, si bien *«la existencia de la simulación se desprende de los datos o indicios objetivos concurrentes»*(sentencias de 17 de junio -casación 5689/2020- y de 7 de julio -casación 1926/2020- de 2021, entre las últimas).

Pues bien, aplicando la delimitación de las meras potestades de calificación de la Administración tributaria que hace el Tribunal Supremo en dichas sentencias a este supuesto, en la resolución del TEAC se afirma que la repercusión del IVA por la prestación de servicios profesionales sujeta y no exenta, es correcta- artículo 11. 15º Ley 37/1992-. Lo que considera erróneo es el destinatario de las facturas que deben serlo los jugadores. Aprecia el TEAC que *« el destinatario del servicio prestado y facturado por el agente es el jugador, es este el que debe soportar la repercusión. En consecuencia, el pago realizado por el Club lo es por cuenta del este último, por lo que ha de calificarse de gasto por constituir una retribución del jugador. Calificado el importe total satisfecho como retribución del jugador, la cuota repercutida no constituye una cuota soportada deducible para el Club»*.

Lo que no puede admitirse es que la administración tributaria no pueda calificar que no se consideran deducibles las cuotas del IVA facturadas recibidas de agentes de jugadores con licencia FIFA, atendiendo a la obligación para éstos de representar los intereses de solo una de las partes, conforme a la reglamentación FIFA a la que están sujetos, y tenga que admitir como uso frecuente y lícito un negocio jurídico amparado en la autonomía negocial contraria a dichas normas reguladoras del fútbol profesional -en la demanda se define como uso local la multitud de incumplimientos sobrevenidos del Reglamento de Agentes de 2008-. Sería tanto como consentir que lo usual en la intermediación de agentes o intermediarios deportivos en lo que afecta a los clubes de fútbol españoles es contravenir las normas FIFA y de la RFEF, tanto por el club, como por los agentes. Es derecho común que las estipulaciones de las partes no sean contrarias a la ley, a la moral o al orden público (artículo 1255 CC).

El ingreso de las cuotas repercutidas de IVA es conforme a Derecho y no existe ningún ingreso indebido que deba reconocerse al club. La Administración tributaria ni ha entrado en el conflicto de la aplicación de la norma tributaria que corresponde, ni ha declarado la simulación negocial.

4. Examen de la incongruencia alegada respecto a las resoluciones del TEAC en materia de retenciones IRPF, retenciones IRNR y e Impuesto de Sociedades.



Ta I y como alega el Abogado del Estado, la resolución inicial del TEAC de 24 de junio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central, fue anulada por resolución de 15 de enero de 2021 que estimó el recurso de anulación instado por el club recurrente. Por tanto, la pretensión del suplico de la demanda de que se declare su nulidad carece de sentido.

La resolución de 15 de enero de 2021 estimó totalmente el recurso de anulación en el sentido interesado por el club recurrente, si bien consideró no acreditado el pago a agentes en relación con dos jugadores, únicamente.

La incongruencia se produce cuando la resolución no se pronuncia sobre las pretensiones y cuestiones esgrimidas por el interesado -incongruencia omisiva o por defecto-; cuando se resuelve sobre pretensiones que no se han ejercitado las partes -incongruencia positiva o por exceso; incluso cuando se resuelve sobre cuestiones diferentes a las planteadas -incongruencia mixta o por desviación-; y, también se incurre en incongruencia cuando la decisión que se expresa en el fallo no encuentra su lógica explicación en los fundamentos que le preceden, poniendo de manifiesto la falta de coherencia -incongruencia interna-. En este caso, la resolución del TEAC estimó totalmente la pretensión de anulación planteada por el recurrente de que, al menos, fuera parcial, por lo que no se aprecia incongruencia. Además, aunque se solicitó la ampliación del recurso contencioso-administrativo a esta resolución, no se lleva al suplico de la demanda ninguna pretensión de anulación en relación con la misma.

Lo que mantiene la entidad recurrente es que debió estimarse la reclamación interpuesta en relación con todos los jugadores respecto de los que el TEAC ya había acordado que la relación jugador-agente no había resultado probada estimándose las pretensiones del club recurrente.

Ap orta el recurrente con la demanda las citadas resoluciones. Se desprende de las mismas que:

- en la resolución de 11 de junio de 2019, referida a las retenciones por IRPF, al valorar la suficiencia de las pruebas aportadas por la Inspección, con especial atención a los casos de determinados jugadores expresamente cuestionados por la reclamante en su escrito de alegaciones, únicamente en dos de las regularizaciones practicadas la Inspección no ha logrado recabar ninguna documentación en relación con pagos a los agentes que supuestamente representan a dichos jugadores (D. Luis Antonio (Luis Enrique) y D. Pedro Francisco); sin embargo, en el resto de los jugadores, el TEAC considera suficientemente acreditado que los indicios recabados permiten razonablemente concluir que los pagos satisfechos a los agentes corresponden a los servicios prestados por éstos a los futbolistas. Es una resolución estimatoria parcial.

- En la resolución de 10 de julio de 2019 referida al Impuesto sobre la Renta de No Residentes se vuelve a analizar los elementos de prueba que fundamentan la regularización considerando que en relación a 13 jugadores que detalla, al no haberse remitido por la Real Federación Española de Fútbol los contratos de representación de los jugadores - solo remitió los de los jugadores sujetos pasivos del IRPF- no había suficientes pruebas incorporadas al expediente para aprobar la relación entre el agente y el jugador, anulando en consecuencia el acuerdo de liquidación. La resolución es estimatoria.

- En la resolución de 16 de enero de 2020, por el Impuesto de Sociedades se viene a estimar la confirmación de la regularización efectuada, salvo en el caso de los jugadores expresamente excluidos en las dos resoluciones transcritas.

La resolución del TEAC ahora impugnada, de 25 de enero de 2021, considera suficientemente acreditado que *« en todos los supuestos regularizados, los pagos satisfechos a los agentes corresponden a servicios prestados por éstos a los futbolistas [...] por tanto, procede la confirmación del acuerdo de liquidación impugnado. Si bien, conforme a la resolución de este Tribunal Central del día 15 de diciembre de 2020 [...] procede confirmar el acuerdo de liquidación impugnado salvo en relación con estos dos jugadores, D. Luis Antonio (Luis Enrique) y D. Pedro Francisco .»* De ello resulta que la resolución es congruente con la resolución de 15 de diciembre de 2021, resolución cuya nulidad no se solicita en demanda, por lo que, la cuestión queda diferida a la valoración probatoria de la relación del agente deportivo con cada jugador, y no a una cuestión de congruencia ya que el TEAC, en la resolución ahora impugnada, ha resuelto conforme a dicha resolución anulatoria.

5. Motivación de la resolución del TEAC

La falta de motivación la relaciona el club recurrente con la falta de un análisis pormenorizado, minucioso y detallista de todos los negocios jurídicos finalizados por el club con los agentes en los años inspeccionados para para poder concluir que en todos los casos se trataba de la remuneración por unos servicios reales prestados por el agente al Club.

Se trata de nuevo de una crítica de la prueba valorada por el TEAC respecto a cada una de las operaciones examinadas en el acuerdo de liquidación. Es precisamente en dicho acuerdo, el que se razona sobre los



documentos aportados y valorados por la inspección jugador por jugador, y, además, como dice el Abogado del Estado se adjunta a la demanda como Anexo 1 la resolución de las reclamaciones que impugnaron la regularización de las retenciones por el IRPF, que resume y glosa la motivación del acuerdo de liquidación en cuestión, con indicación de los documentos y pruebas en que se apoya y expresión del conjunto de indicios que conducen a la conclusión.

Aunque en la resolución final de 25 de enero de 2021 no se detalle caso a caso, jugador por jugador, el razonamiento que sigue es que además de lo que al respecto se ha dicho en resoluciones precedentes sobre la misma cuestión, « *analizando las amplias explicaciones vertidas en el acuerdo de liquidación (páginas 50 a 81) en las que se da cumplida respuesta a las objeciones planteadas en cada caso por la representación del Club de fútbol, este TEAC considera suficientemente acreditado que, en todos los supuestos regularizados los pagos satisfechos a los agentes corresponden a servicios prestados por éstos a los futbolistas. Asimismo, este TEAC entiende que la regularización practicada por cada jugador de fútbol se encuentra debidamente motivada, habiéndose dado adecuada contestación a las discrepancias manifestadas por la entidad y sin que las conclusiones alcanzadas resulten en absoluto desvirtuadas por el contenido del escrito de alegaciones ahora presentado.*»

Ninguna duda ofrece que la motivación constituye la explicación de la resolución, es decir la exposición de los hechos y los subsiguientes argumentos jurídicos que constituyen la razón de ser del acto o resolución administrativa y, en este caso, el club recurrente ha tenido un más que detallado conocimiento de las pruebas valoradas por cada futbolista, como se demuestra al discutir en la demanda, uno a uno, la prueba de 24 jugadores.

6. Prueba de las relaciones entre el club, los agentes de jugadores y los futbolistas

Constan en el expediente administrativo las diferentes actas y acuerdos de liquidación que derivan de las actuaciones inspectoras de carácter general en relación con el obligado tributario, en este caso el VALENCIA CLUB DE FUTBOL, en relación con los siguientes conceptos impositivos y períodos:

Impuesto sobre Sociedades, períodos 07/2010 a 06/2014.

Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 01/2011 a 06/2014.

Retención/ingreso a cuenta de rendimientos de trabajo/profesional, períodos 01/2011 a 6/2014.

Retenciones a cta. imposición no residentes, períodos 01/2011 a 6/2014.

Impuesto sobre Sociedades, pago fraccionado, períodos 01/2011 a 06/2014.

Retenciones/Ingresos a cuenta capital mobiliario, períodos 01/2011 a 06/2014.

Declaración Recapitulativa Entregas y Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes, períodos 01/2011 a 06/2014.

Declaración Anual de Operaciones, períodos 2010 a 2013.

En el acta con propuesta de regularización de la situación tributaria del obligado tributario en relación con el concepto retención/ingreso a cuenta de rendimientos de trabajo profesional se dice:

«[...] *El obligado tributario ha reconocido y satisfecho cantidades en concepto de honorarios a representantes de jugadores de fútbol profesional, por servicios prestados en relación con su contratación, así como con la renovación, ampliación, traspaso de derechos o extinción de contratos suscritos con dichos jugadores.*

[...] *Sin embargo, en la instrucción del procedimiento se ha podido inducir lo contrario: que el representado por el agente es el jugador. Las bases de la evidencia adquirida la constituyen los contratos depositados en la Real Federación Española de Fútbol, la información del sector-noticias de prensa, paginas web- referida a la relación de agencia con los jugadores, la inexistencia de pagos de los jugadores a sus agentes, el contenido documental aportado por el club acreditativo de su relación con los agentes (contratos, cartas); todo ello puesto en relación con la regulación del ejercicio de la profesión y los límites que al mismo pone la normativa FIFA.*»

En el informe de disconformidad de 30 de diciembre de 2016, además de una relación detallada de toda la documentación recibida de cada jugador se dice: « *en el apartado segundo de la diligencia de 28 de abril de 2015 (número 4) se preguntó a la representación del obligado tributario si la documentación estaba completa, tanto en lo referente a las adquisiciones y enajenación de derechos sobre jugadores (a este respecto se manifestó que sí) como en lo referente a los contratos de representación en que el club sea parte o en los que, no siéndolo, le hubieran sido comunicados por los jugadores (a este respecto no se hizo manifestación alguna).*»



«s e recibe la documentación el día 18 de mayo de 2015 y, respecto de los jugadores citados más arriba, se aportan los contratos con arreglo al modelo de la Federación Española de Fútbol, siguientes (las personas físicas que intervienen lo hacen, en todos los casos "por mandato del club") [...]»

«s e preguntó en primer término sobre las razones por las que, al examinar la documentación que relaciona el club con los agentes de jugadores, en unos casos se remite por el club una carta en que se reconocen honorarios y en otros se formaliza un contrato, y se pidió además que se confirmara expresamente que en los casos en que existe una carta de reconocimiento de honorarios, no se ha firmado además un contrato»

«s e aporta documentación el día 23 de septiembre de 2015. No se efectúa manifestación alguna en relación con la pregunta realizada [...]»

«e l día 5 de octubre de 2015 se realizó un requerimiento a la Federación Española de Fútbol, en el que se pide del citado organismo la documentación que pudiera tener "(en relación con los contratos que, al amparo de lo establecido en el artículo 19.6 del Reglamento FIFA sobre los Agentes de jugadores, deben haber sido comunicados a ese organismo.)»

«P or su parte, los trabajos del Equipo permitieron la incorporación al expediente de documentación relativa a las carreras profesionales de los jugadores, así como de las informaciones accesibles referentes a su relación con los Agentes de jugadores. También, la justificación de la relación económica de los agentes con el club deducida de la contabilidad y de los libros registro obligatorios»

«Y hay que decir, valorando ya los hechos expuestos, no desde la perspectiva del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas sino ante la normativa que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido, que si es el deportista profesional destinatario de los servicios del agente de jugadores, éste no puede deducir las cuotas soportadas; pero si fuera el club que le contrata quien las soporta, las deduce y ahí aparece el ahorro fiscal injustamente pretendido en este tributo.»

En el acuerdo de liquidación por el IRPF se expone un resumen de la documentación recabada por la inspección y a la que remiten los demás acuerdos:

- Contratos de representación firmados entre determinados agentes y jugadores de fútbol, que ha sido remitidos por la Real Federación Española de Fútbol
- Contratos federativos de los jugadores en los que se plasma la intervención de los agentes
- Contratos firmados entre el club y determinados agentes con diversas denominaciones, tales como "contrato de prestación de servicios"
- Documentos por los que el club reconoce deudas con determinados agentes
- Contabilidad del club respecto a honorarios y facturas de agentes
- Noticias de prensa en las que se citan los agentes de los jugadores
- Páginas web

Se analiza dicha documentación pormenorizadamente jugador a jugador, comenzando por los que tienen inscritos el contrato de representación en la RFEF. De ello desprende que aunque en casi todos los contratos federativos el agente dice firmar por mandato del club, los honorarios abonados por el club al agente no responden a la fórmula retributiva prevista en el artículo 20 del reglamento FIFA cuando el agente presta servicios a un club que exige pago único; los honorarios pagados al agente por el club coinciden con los estipulados en el contrato de representación del jugador que éste debe abonar a su representante; los contratos de prestación de servicios suscritos por el club es en cada caso con un agente distinto, al igual que en los reconocimientos de deuda; se completa con las notas de prensa en las que se reconoce quien es el agente o representante del jugador que, si bien no pueden fundamentar la regularización practicada, constituyen un indicio adicional que coadyuva a corroborar dicha calificación.

Po r un lado, como aprecia la inspección, se ha producido el devengo del hecho imponible, previsto en el artículo 3 de la Ley 27/1992, consistente en la prestación de servicios de intermediación por un agente de jugadores para el fichaje de jugadores de fútbol profesional por un club. Dicho agente es el que figura en los contratos de representación entre agente y jugador, o el que así se ha considerado como tal.

Lo que discute la demanda es que se ha acreditado la relación contractual entre el club y el agente, pero no se ha acreditado la relación de representación entre agente y jugador bien de manera genérica cuando no se ha aportado el contrato, bien en la concreta transacción cuando sí que consta dicho contrato de representación. La prueba que aporta el Valencia son declaraciones firmadas por algunos agentes en relación con cada jugador que ratifica los servicios de intermediación prestados al club en virtud de « *contrato verbal*», el reconocimiento



de deuda, el contrato de prestación de servicios con el agente en caso de existir, y contratos federativos en los que se dice que el agente firmó por «mandato» del club.

El artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, en relación con las previsiones para el proceso del artículo 217, apartados 2 y 3 de la LEC dispone: « *En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*».

En principio, corresponde a la Administración probar la existencia del hecho imponible y los elementos que sirvan para cuantificarlo, pero al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le beneficien (existencia de gastos y requisitos para su deducibilidad, exenciones, beneficios fiscales, etc.). Es doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que, de acuerdo con el art. 114 de la LGT, «*cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales*» [Sentencia de 5 de febrero de 2007 (rec. cas. núm. 2739/2002), FD Tercero; en el mismo sentido, Sentencias de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 691/2003), FD Quinto ; de 17 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4545/2004), FD Duodécimo ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1733/2003), FD Quinto ; de 17 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 6603/2003), FD Cuarto A); y de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 8460/2003), FD Tercero].»

Asimismo, el artículo 108, apartado 2, de la Ley General Tributaria, establece que « *Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano*.»

A su vez, el artículo 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil dispone que, a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irracionalidad y la arbitrariedad.

Puede ser bien, respecto a aquellos jugadores en los que si se ha aportado por la RFEF los contratos de representación entre agente y jugador, si bien el reglamento RFEF exige que cuando se cierre una transacción el jugador deberá remitir a la Federación como mínimo la declaración de intermediario cada vez que se negocie un contrato o un acuerdo de transferencia, la misma obligación se impone al club que contrate los servicios de un intermediario (artículo 7). El recurrente niega la comunicación de la transacción concreta del representante del jugador, sin acreditar que el club haya cumplido esta obligación.

No se justifica en el razonamiento del recurrente por qué los intermediarios son en cada contrato diferentes si el club tiene contratados los servicios de intermediarios, además de intervenir en cada transacción precisamente los agentes deportivos del concreto jugador, tal y como se deduce de la documentación aportada, ni por qué la relación con el club es esporádica solo para cada operación de contratación o renovación.

Según el recurrente no consta el consentimiento del jugador para que el club remunere al intermediario en su nombre. Ya hemos expuesto que el artículo 1.158 del Código civil prevé que pueda hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe o lo ignore el deudor. Sin embargo, pretende acreditar la relación de servicios profesionales con el intermediario alegando contratos verbales -el artículo 8 del reglamento RFEF exige constancia escrita del contrato-, o mediante declaraciones de los intermediarios que no tienen fuerza probatoria ni como documentos privados, ni como prueba testifical, además de haber sido cuestionados por el defensor de la Administración.

No cabe negar todo valor probatorio a las noticias de prensa publicadas en páginas web dado el tenor del artículo 299.2 LEC, sin perjuicio de impugnar la autenticidad del documento, lo que no consta.

Además, la actividad del agente de jugadores puede ser más amplia que intervenir en la negociación de sus contratos federativos pues se ocupa de la carrera profesional del jugador, con el que firma un contrato en exclusiva, y puede actuar negociando contratos de imagen, patrocinio, publicidad, asesoramiento jurídico, fiscal, financiero, etc. Desde luego no es intermediario imparcial o neutral pues por mucho que sus servicios de seguimiento permanente del jugador, consecución de acuerdos con el Valencia, y articular una comunicación fluida entre el club y el jugador, en palabras de la demanda, supusieran un beneficio para el club, no pueden hacer perder de vista quién es su cliente y la relación de confianza *intuitu personae* entre agente y jugador.

Aunque en los contratos federativos aparece la firma del agente de jugadores con el sello «por mandato del Valencia CF SAD», el que firme por encargo u orden del club no presupone la existencia de un contrato de mandato, siquiera tácito, ni actuación en interés del club. Conforme al artículo 1709 del CC, la obligación del



mandatario es hacer algo por cuenta del mandante, pero no en su nombre, salvo poder de representación expreso, que no se aporta. Al contrario, en los contratos de prestación de servicios aportados por el Valencia a la inspección se hace la salvedad que « en ningún caso el contrato autoriza o apodera al agente para la formalización de los correspondientes documentos en representación del club que actuará a través de representante con facultades suficientes para ello».

Re produciendo el razonamiento de la sentencia ya citada de la Sección Cuarta de esta Sala, de 23 de diciembre de 2021 (recurso 1131/2018): « Por otro lado, no es en absoluto verosímil que en el desarrollo e instrumentación de la contratación realizada quien haya necesitado apoyo y asesoramiento haya sido el equipo de fútbol y no la persona física contratada. Tanto desde el punto de vista comercial (hacer posible la contratación) como desde el punto de vista técnico jurídico (hacerlo en las más ventajosas condiciones mercantiles o fiscales).

Es claro que un equipo de fútbol profesional de la dimensión del que aquí contrató tiene una estructura administrativa y de gestión que le proporciona puntual información sobre el mercado de jugadores y entrenadores, sobre la disponibilidad y condiciones de unos y otros, y sobre las condiciones económicas que se han de manejar. Esto es, su propia estructura le proporciona la tarea de encontrar al idóneo dentro del mercado global actual. Asimismo, esa estructura le proporciona información sobre los distintos y complejos aspectos jurídicos (mercantiles, fiscales, legislación FIFA y de la Federación española, etc.) necesarios para que la contratación se haga en las mejores condiciones. En paralelo, es también claro que una persona física carece por completo de posibilidades y capacidad para manejarse, de modo individual, en un mercado global y complejo. Parece obvio que todo deportista profesional necesita, para el mejor aprovechamiento en el mercado de sus habilidades deportivas, de un muy especializado asesoramiento comercial y jurídico.»

Junto a ello, no se aportan los consentimientos expresos escritos del intermediario salvando el conflicto con anterioridad a la celebración del contrato de prestación de servicios, ni, se aporta acuerdo escrito previo entre el jugador y el club sobre la utilización del mismo intermediario en la negociación, a qué parte representa y cómo se le retribuye, si se quiere acreditar que el mismo agente deportivo actúa en representación de ambas partes como permite el nuevo reglamento de intermediarios -no aplicable, en cualquier caso a los ejercicios objeto de comprobación-. Si no existen tales consentimientos y acuerdos, tanto el antiguo reglamento de agentes como el nuevo de intermediarios solo permiten que la retribución de los servicios de un intermediario deberá pagarla exclusivamente el cliente del intermediario al intermediario, pudiendo dar su consentimiento el jugador para que el club remunere al intermediario en su nombre.

No se niega la relación económica entre el club y el agente, pues el club se hace cargo de la retribución al agente del futbolista cuyos intereses representa. No parece, por tanto, que la elección de cada intermediario, en los contratos examinados por la administración tributaria, la haga el club, sino, más bien, le viene propuesta por cada jugador. Los contratos de «prestación de servicios» con el intermediario están ligados, desde la coexistencia en fechas con el inicio de la contratación laboral de cada jugador, a la vida deportiva de éste con el club.

En definitiva, no consta el acuerdo previo a la contratación expreso y por escrito entre el jugador, el club y el intermediario, su notificación a la RFEF y su registro para acreditar la doble representación. Tampoco parece que el agente se juegue la suspensión o retirada de licencia por incumplimiento de la incompatibilidad ya que los agentes de jugadores licenciados están obligados, en particular, a respetar los Estatutos y reglamentos de la FIFA.

En tiende esta Sección que la decisión adoptada está plenamente justificada, al igual que se resolvió en la sentencia de la Sección Sexta, de 23 de marzo de 2016 (recurso 213/2015) sobre una regularización tributaria similar referida al Fútbol Club Barcelona. Se dijo en la misma: « En el caso de autos, sin embargo, la devolución de las cuotas de IVA soportadas produciría el efecto de que una operación gravada con este impuesto, la prestación de servicios profesionales por IMG, quedase sin tributar IVA, con la consiguiente pérdida para la Hacienda Pública. Y ello como consecuencia de la realización de un contrato simulado entre IMG y el Fútbol Club Barcelona. Adviértase que el destinatario final de los servicios, que debía asumir el IVA, habría quedado al margen de la cadena del impuesto. El IVA eventualmente ingresado por IMG sería después compensado por el Fútbol Club Barcelona con el consiguiente quebranto para el erario.

Fa lta de este modo la justificación última que ampara, en los pronunciamientos invocados, el derecho a la devolución de las cuotas, cual es la existencia de un enriquecimiento injusto de la Administración y al que igualmente se refiere la entidad recurrente en su demanda.»

No obstante, debe tenerse en cuenta que en la demanda se insiste en la incidencia de la resolución del TEAC referida al Impuesto sobre la Renta NO Residentes que ha estimado la insuficiencia de prueba respecto a la relación entre agente y jugador de todos los que figuraban en el acuerdo de liquidación de dicho impuesto como sujetos pasivos de IRNR, al no constar el contrato entre el agente y el jugador y no haber otro elemento de



prueba que permita comprobar si los agentes representantes de los futbolistas son los mismos que aparecen en los contratos federativos firmados por mandato del club. Coinciden nueve jugadores con los incluidos en el acuerdo de liquidación del IVA, pero el TEAC solo ha excluido de la regulación a dos de ellos (los excluidos en la regularización del IRPF).

Ha de precisarse que el objeto de este recurso contencioso administrativo es exclusivamente la resolución del TEAC de 25 de enero de 2021, pues, aunque se amplió a la resolución de 15 de diciembre de 2020, estimatoria del recurso de anulación, no se ha realizado ninguna pretensión en la demanda sobre declaración de no ser conforme a Derecho o sobre la anulación de ésta.

La resolución del TEAC impugnada, en relación con el IVA, después de considerar acreditado, en todos los casos, que únicamente se han regularizado aquellos pagos correspondientes a operaciones en que se ha comprobado la intervención de los perceptores de los pagos (o, en su caso, de sus representantes) y además se ha constatado debidamente que dicha intervención se ha producido en su condición de agentes de los jugadores, estima parcialmente el recurso al tener que estar a la resolución estimatoria del recurso de anulación en la que se dice: « *este Tribunal, una vez examinadas las diferentes resoluciones alegadas por el interesado y dado que el expediente administrativo es el mismo, debemos declarar no probado que el agente en realidad prestaba servicios al jugador y no al club para negar la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado por la hoy recurrente respecto a estos dos jugadores [...]*». La estimación no se basa en la falta de prueba del contrato de representación entre jugador y agente, sino que, respecto a esos dos jugadores, la falta de toda documentación supone la falta de acreditación suficiente de que los pagos realizados a los agentes de esos dos jugadores se hayan hecho por cuenta de ellos. En el resto de los jugadores, en el contrato federativo del jugador con el club firma el mismo agente que en el contrato de servicios profesionales con el club se vincula con cada jugador con la fórmula: «*que el CLUB tiene interés en contratar los servicios profesionales del jugador X ...*»

Pu es bien, la valoración de los datos existentes y el criterio expuesto sobre la no deducibilidad de los pagos a agentes de jugadores lleva a confirmar la apreciación del TEAC en la resolución impugnada.

En base a todo ello, se desestiman las infracciones alegadas.

TE RCERO.- CUOTAS NO DECLARADAS POR CESIONES TEMPORALES GRATUITAS DE DERECHOS FEDERATIVOS SOBRE JUGADORES PROFESIONALES.

1. Posiciones del TEAC y de las partes

En el acuerdo de liquidación se sostiene que el obligado tributario ha formalizado contratos de cesión de licencia federativa de jugadores profesionales a otros clubes de fútbol establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, sin haber repercutido las cuotas correspondientes.

El TEAC confirma el acuerdo de liquidación que considera que estas cesiones de derechos federativos suponen prestaciones de servicios sujetas a IVA. La inspección tributaria se apoya en el artículo 10 del Reglamento sobre Estatuto y Transferencia de Jugadores de la FIFA de 2001, que considera que el « *préstamo de profesionales*» tiene como finalidad aumentar el valor de los jugadores mediante la formación en el nuevo club, reportando beneficios al cedente, prestación de servicios onerosa sujeta al impuesto conforme a los artículos 4.1 y 11. 4º de la Ley del IVA.

En la demanda se expone la normativa de aplicación, el artículo 11 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales, y el artículo 16 del Convenio Colectivo para la actividad del Fútbol Profesional suscrito entre la LFP y la Asociación de Futbolistas Españoles, que permiten la cesión temporal gratuita de futbolistas, sorprendiendo que la inspección y el TEAC se apoyen en el reglamento FIFA que es sólo un uso interpretativo del negocio jurídico.

La argumentación principal es que la prestación de servicios exige «que se realicen a título oneroso» tal y como establece el artículo 4 LIVA. Conforme a la jurisprudencia comunitaria que cita entiende que para que se de dicha *onerosidad* se requiere:

(i) Debe existir una relación jurídica directa o vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.

(i i) Debe haberse pactado de manera expresa un precio o contravalor directamente relacionado con la prestación realizada.

(i i i) La contraprestación debe ser cierta y poder expresarse en dinero.

In voca en este sentido sobre la exigencia de relación directa entre la remuneración el servicio las STJUE de 16 de octubre de 1997 (*Julius Fillibeck GmbH & Co.KG*, asunto C-258/9), de 8 de marzo de 1988 (*Apple and Pear*



Development Council, asunto C-102/86), la de 12 de mayo de 2016 (*Gemeente Borsele*, asunto C-520/14) y la de 29 de julio de 2010 (*Astra Zeneca UK Ltd*, asunto C-40/09), entre otras, y que la contraprestación sea cierta y que pueda expresarse en dinero la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2016 (caso *Bastová*, asunto C-432-/15). Concluye que la formación y potencial aumento de valor del jugador depende, en gran medida, de variables no controladas por las partes y del propio azar (representado en forma de lesiones, rendimiento del resto del equipo, situación personal del jugador, etc.) de manera que no existe un vínculo directo y cierto entre dicha supuesta remuneración en especie y el servicio consistente en la cesión.

A continuación, analiza las cláusulas específicas de los contratos citadas por la Administración en la liquidación IVA para reforzar su tesis, a la que se opone por considerarla improcedente y carente de todo sustento jurídico. Así:

- sobre la cláusula por la que el club cesionario se obligue a no alinear al jugador en los partidos oficiales que dispute aquél contra el VCF (Cláusula Miedo), hace referencia a la interpretación de la jurisprudencia del artículo 11.5ª de la LIVA, con cita de la STS de 9 de marzo de 2004, sobre que no puede realizarse manera extensiva de manera que no todas las obligaciones de hacer y de no hacer pueden considerarse prestaciones de servicios sino sólo aquellas expresamente señaladas en la Ley relacionadas con contratos de agencia o venta en exclusiva o de convenios de distribución e invoca la sentencia del TJUE de fecha 29 de febrero de 1996 (Asunto C-215/94) en la que se concluye que el compromiso por de no hacer a cambio de una indemnización tampoco constituye una prestación de servicios sujeta a IVA.

- Respecto a las cláusulas que obligan al club cesionario a pagar una cantidad al VCF en caso de que el jugador no juegue un mínimo de partidos oficiales (Cláusula Partidos Jugados) entiende que no supone una prestación de servicios a efectos de IVA, ni, por tanto, la remuneración directa de la cesión.

- La «cláusula Licencia» de algún contrato de cesión que estipula que el VCF pagará el sobreprecio que supone para el club cesionario inscribir al jugador en una categoría superior, no es más que un coste asumido por el VCF en la cesión, que nada añade a la consideración de onerosa o no de la misma.

- Añade la «Cláusula Premios», si bien la Administración no hace mención ella, que afecta exclusivamente a uno de los contratos de cesión regularizados, y alega que no se atisba en dichos pagos una relación directa con la prestación de servicios que pretenden remunerar.

Analiza a continuación cada uno de los cinco contratos de cesión a los que se refiere la Administración.

En la contestación a la demanda se alega que la demanda es una transcripción literal de las alegaciones ante el TEAC y, por tanto, no realiza un ejercicio de crítica jurídica de la resolución lo que, según doctrina reiterada de la Sala, es causa de desestimación del recurso, invocando las sentencias de 20 de septiembre de 2012 (recurso 407/2009 - Sección Cuarta) Sección 7ª de 17 de diciembre de 2012 (Recurso 562/2011).

El *quid* de la cuestión lo centra el Abogado del Estado en la interpretación de la expresión «a título oneroso» que figura en el artículo 4 de la Ley 37/1992, debiendo acudir a la teoría general de las obligaciones y contratos, en particular al régimen de la causa del artículo 1274 del Código Civil, y si la sociedad niega que la cesión sea onerosa, está afirmando que es gratuita, por tanto, que su causa es la mera liberalidad, tesis francamente inverosímil.

Allega que el acuerdo de liquidación y la resolución explican que a cambio de «desprenderse» temporalmente de un «activo» que por el momento no desea «utilizar», el cedente recibe a cambio ciertas contraprestaciones: a) contribuirá a la formación, desarrollo y "posicionamiento" en el "mercado de jugadores", b) se ve exonerado de sus obligaciones laborales -salario y cotizaciones sociales- frente al jugador cedido, pues éstas son asumidas por el cesionario. La referencia en las normas laborales aducidas en la demanda a la expresión, «contraprestación económica», y no meramente «contraprestación», da a entender que hay cesiones (seguramente es el caso más frecuente) en las que no se estipula un precio, es decir, no hay una «cantidad estipulada», pero que igualmente tienen una «contraprestación», no económica en el sentido de no dineraria. Y estas cesiones siguen siendo negocios onerosos y no meras liberalidades.

A continuación critica la interpretación que hace la demanda de los requisitos de la onerosidad de la jurisprudencia comunitaria invocada y cita la sentencia del TJUE de 16 de septiembre de 2021, *Balgarskanatsionalnatelevizia*, C21/20, que abunda en la idea de contravalor efectivo directamente vinculado con el servicio prestado, ya que es muy amplio el espectro de modalidades de prestación de servicios que, sin tener carácter dinerario, tienen indudablemente carácter oneroso conforme al Derecho de la Unión.

2. Transferencia de jugadores y préstamos de profesionales

La habitualidad de las transferencias de jugadores entre clubes y la importancia de su regulación se muestra en que la FIFA ha aprobado el Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores (RETJ), que va



actualizando y comentando mediante publicaciones en su página web (FIFA.com) para «ayudar a federaciones miembro, clubes, jugadores, ligas y expertos del derecho deportivo a aplicar las normas de forma homogénea en la comunidad futbolística mundial». Además de establecer como principio general la liberación obligatoria por parte de los clubes de sus futbolistas, que incluye todos los partidos de selección recogidos en el calendario oficial y algunas competiciones internacionales y que, con carácter general es gratuita, no existiendo, por lo tanto, derecho a compensaciones económicas por la liberación de sus jugadores, se regula también el llamado «préstamo de profesionales» o cesión de un jugador a otro equipo en calidad de préstamo sobre la base de un acuerdo por escrito entre el jugador y los clubes en cuestión, sujeto a las mismas disposiciones que se aplican a la transferencia de jugadores, incluidas las estipulaciones sobre la indemnización por formación y el mecanismo de solidaridad (artículo 10).

Desde la perspectiva laboral, el artículo 11 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, recoge la figura de la cesión temporal entre dos clubes de los servicios de un deportista profesional durante la vigencia de su contrato laboral, con el consentimiento expreso de éste. En el acuerdo de cesión entre clubes se indicará expresamente la duración de esta, que no podrá exceder del tiempo que reste de vigencia del contrato del deportista profesional con el club o entidad de procedencia.

También el Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol, en su artículo 145 y siguientes, se recogen las cesiones temporales y las transferencias definitivas de futbolistas. La cesión temporal estará sujeta a las mismas disposiciones aplicables a la transferencia de futbolistas, incluidas las estipulaciones sobre indemnización por preparación o formación, u otras análogas.

La cuestión que se debate es si la cesión temporal en que no se estipula un precio supone una prestación de servicios onerosa en los términos del artículo 4 de la LIVA.

Para la administración tributaria, aunque no se fije un precio no es un préstamo gratuito sin obtener nada a cambio, sino que se cede con la expectativa de que con la formación que va a recibir el jugador del club cesionario y la experiencia acumulada va a poder obtener un retorno económico derivado del aumento de valor del jugador. Que la contraprestación no sea monetaria no supone que no sea una prestación de servicios onerosa. Además, en los contratos de cesión se establecen cláusulas de pagos en caso de que el valor del jugador cedido aumente o no, en las que consta que llevan aparejado IVA, aparte de las estipulaciones concretas sobre la indemnización por formación y el mecanismo de solidaridad según el método creado por la FIFA para compensar o retribuir a los clubes que han formado a los jugadores.

Para analizar el concepto de «prestación de servicios a título oneroso» a efectos del IVA, vamos a hacer referencia a los últimos pronunciamientos de la jurisprudencia comunitaria al respecto: sentencia de 24 de febrero de 2022, asunto C- 605/20, *Suzlon Wind Energy Portugal - Energia Eólica Unipessoal, Lda*; de 25 de noviembre de 2021, asunto C-334/20, *AmperMetalkft*; 20 de enero de 2021 -asunto C-288/19; de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19, *MitteldeutscheHartstein- Industrie AG*. Se extrae de las mismas la siguiente doctrina:

- *Para calificar una operación como operación a título oneroso en materia de IVA solo se supedita a la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo que constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (sentencia de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska Natsionalna televizija*, C-21/20, EU:C:2021:743, apartado 31 y jurisprudencia citada). sentencias de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rec. p. I-743, apartado 22, y de 9 de junio de 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, Rec. p. I-5059, apartado 25).*

- *Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 3 de julio de 2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, apartado 69 y jurisprudencia citada), y sentencias de 3 de septiembre de 2009, *RCI Europe*, C-37/08, Rec. p. I-7533, apartado 24, y de 3 de mayo de 2012, *Lebara*, C-520/10, apartado 27).*

- *constituyen las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas (sentencia de 21 de enero de 2021, *UCMR - ADA*, C- 501/19, EU:C:2021:50, apartado 31 y jurisprudencia citada).*

- *Tal relación directa puede concretarse, en las relaciones entre un empleador y su empleado, en una parte de la retribución en metálico a la que este último debe renunciar en contrapartida a una prestación concedida por el*



primero (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, apartados 14 y 15, y de 29 de julio de 2010, *Astra Zeneca UK*, C-40/09, apartado 29

- Existe un vínculo directo cuando dos prestaciones se condicionan mutuamente, esto es, cuando una de ellas únicamente se realiza a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca (sentencia de 11 de marzo de 2020, *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 26 y jurisprudencia citada)-

- En cambio, la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso, ya que tal circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación de servicios efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios claramente establecidos (sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 43 y jurisprudencia citada).

- para determinar el carácter oneroso de una prestación de servicios, es irrelevante que tal retribución no se lleve a cabo formalmente mediante un pago de servicios o de gastos específicos (sentencia de 22 de octubre de 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, apartado 29 y jurisprudencia citada).

- la contraprestación por una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible, siempre que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y el valor de esta última pueda expresarse en dinero. (sentencia de 3 de julio de 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, Rec. p. I-5163, apartado 17 y jurisprudencia que allí se cita).

- Lo mismo ocurre cuando una prestación de servicios se intercambia por otra prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos (sentencia de 26 de septiembre de 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 38 y jurisprudencia citada).

- los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas (sentencia de 26 de septiembre de 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 39 y jurisprudencia citada). las sentencias de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartados 23 a 25, y de 19 de diciembre de 2012, *Orfey*, C-549/11, apartado 35).

La expresión a «título oneroso» supone que existe una contraprestación entre las partes, a diferencia del negocio o contrato gratuito en que tal contraprestación no existe. Las notas que describe la jurisprudencia comunitaria es que el valor de la contraprestación pueda expresarse en dinero, no que necesariamente tiene que ser un precio en dinero.

La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2021 (recurso 8146/2019) en relación con los criterios exigidos por la jurisprudencia del TJUE para la calificación de una operación a título oneroso, viene a resumir: « A nuestro juicio, de esta jurisprudencia se deduce que lo que resulta imprescindible es la constatación de las contraprestaciones recíprocas, toda vez que el carácter incierto de su existencia, en particular, de una retribución u onerosidad, rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba (sentencias del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2016, *Odvolačí finanční øeditelství*, C-43 2/15, apartado 29; y de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C 16/00, EU:C:2001:495, apartado 43).»

En el caso de los préstamos de jugadores a otro club con carácter temporal, en los que no se fija precio por la cesión, se da, no obstante, el requisito de existencia de una prestación de servicios con contraprestación - no por mera liberalidad- realizada por el club de fútbol en el marco de su actividad empresarial con carácter habitual, cesión que no precisa de una equivalencia económica cierta con el mayor valor del jugador tras la formación y experiencia recibida. El rédito de la cesión no tiene que ser perceptible en términos puramente económicos, como lo demuestra que en los contratos de cesión se estipula el interés del Valencia en la cesión con el objeto de que « el jugador mantenga su nivel de preparación tanto técnica como física», así como el que durante el plazo de cesión se suspende el contrato laboral con el jugador al subrogarse el club cesionario en los derechos y obligaciones del cedente, como dispone el Real Decreto 1006/1985; ello al margen de las cláusulas contractuales sobre condiciones económicas y obligaciones en las que se fijan supuestos de abono concreto de cantidades si se dan las condiciones estipuladas.

A tal efecto, sobre contraprestación por formación, hacemos referencia a algunas reflexiones de la STJUE, de 16 de marzo de 2010, asunto C-325/08, *Olympique Lyonnais SASP*:

«41 Como el Tribunal de Justicia ya ha afirmado, hay que reconocer al respecto que la perspectiva de percibir compensaciones por formación es efectivamente idónea para alentar a los clubes de fútbol a buscar jugadores



con talento y llevar a cabo la formación de los jóvenes jugadores (véase la sentencia *Bosman*, antes citada, apartado 108).

42 En efecto, los beneficios derivados de las inversiones realizadas por los clubes formadores con ese fin se caracterizan por su naturaleza aleatoria, dado que esos clubes soportan los gastos correspondientes al conjunto de los jóvenes jugadores a los que contratan y forman, en su caso durante varios años, en tanto que sólo una parte de esos jugadores desarrolla al término de su formación una carrera profesional, bien en el club formador, bien en otro club (véase en ese sentido la sentencia *Bosman*, antes citada, apartado 109).

43 Por otra parte, los gastos causados por la formación de jóvenes jugadores sólo se compensan parcialmente, como regla general, por los beneficios que el club formador puede obtener de esos jugadores durante el período de formación.

44 En esas circunstancias, los clubes formadores podrían desalentarse de invertir en la formación de los jóvenes jugadores si no pudieran recuperar las cantidades gastadas a tal efecto en el caso de que un jugador celebrara al término de su formación un contrato como jugador profesional con otro club. Ése es en especial el supuesto de los pequeños clubes formadores cuyas inversiones realizadas en el ámbito local en la contratación y formación de los jóvenes jugadores revisten una importancia considerable para la realización de la función social y educativa del deporte.»

En base a dichas consideraciones se estima que no procede el planteamiento de la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia interesada en la demanda ya que la calificación a título oneroso de la cesión temporal de jugadores no plantea a este órgano jurisdiccional la necesidad de su decisión prejudicial para poder dictar sentencia, examinada la jurisprudencia citada.

3. Base imponible

La resolución del TEAC calcula la base imponible conforme a las reglas del artículo 79 de la LIVA, por el valor del coste de la cesión durante los periodos de vigencia de ésta.

En la demanda se considera incorrecta la aplicación del artículo 79. Uno LIVA que se refiere al autoconsumo y dispone que la base imponible será el coste del servicio, incluyendo la amortización de los bienes cedidos, sino que habrá de estarse, en todo caso, al valor que hubiesen acordado partes independientes.

En la contestación a la demanda se responde que sobre la determinación de la base imponible lo común en este mercado es que las partes independientes hagan lo mismo que aquí hicieron la sociedad y las entidades cesionarias: no estipular un precio por la cesión, lo que no significa que no haya contraprestación.

Ci tando de nuevo la STJUE de 25 de noviembre de 2021 *Amper Metal* (C-334/2020) la misma dice:

«28 Por otra parte, por lo que respecta al importe del IVA que puede deducir el sujeto pasivo, procede recordar que, según la jurisprudencia citada en el apartado 23 de la presente sentencia, el derecho a deducción se ejercita, en principio, respecto a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores, cuotas que se calculan en función de la base imponible aplicable. De conformidad con la regla general enunciada en el artículo 73 de la Directiva IVA , en el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77 de dicha Directiva, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones. Se trata, pues, de la contraprestación establecida entre las partes y abonada a quien realiza la entrega o presta el servicio, y no de un valor objetivo, como el valor de mercado o un valor de referencia determinado por la Administración tributaria.

29 Si bien el artículo 80 de la Directiva IVA establece, para prevenir la evasión y el fraude fiscales, una excepción a dicha regla general, al establecer que la base imponible puede corresponder al valor normal de mercado de la operación de que se trate, procede recordar que esta disposición solo se refiere a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios a beneficiarios con los que existan vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro de que se trate.»

A este criterio, el importe de la contraprestación expresado en dinero que se hubiera convenido por las partes es al que obedece la modificación de la Ley del IVA, artículo 79.uno por Ley 28/2014 y es el utilizado en el acuerdo de liquidación. Aunque en la demanda se dice que dicha ley es posterior a los ejercicios regularizados, se puede decir que es acorde a la jurisprudencia comunitaria a la que conforme al artículo 4 bis de la LOPJ debemos atenernos.



En cuanto a su cálculo, como la demanda es copia de las alegaciones en vía administrativa, sigue sin proponerse un valor distinto al utilizado por la Administración: coste para el cedente del derecho objeto de cesión y que será la amortización en el periodo de cesión del valor por el que el obligado tributario adquirió al jugador añadiendo los importes que durante el periodo de cesión el cesionario ha de satisfacer al jugador, por lo que no debe sino confirmarse.

4. Neutralidad del IVA

Se alega en la demanda la neutralidad del IVA y que, si se le exigen las cuotas de IVA no repercutidas, la Administración debería permitir que, al mismo tiempo, se dedujera el IVA que debiera haber soportado por la prestación de servicios realizada por los clubes cesionarios consistente en la formación del jugador. Una postura contraria, esto es, exigírsele el IVA supuestamente dejado de repercutir sin derecho a la deducción del IVA que debía haberle repercutido, en su caso, el club cesionario, violaría flagrantemente el principio de neutralidad del IVA, con un consecuente y prohibido enriquecimiento injusto para la Administración.

En la contestación a la demanda se opone, además de remitirse a lo razonado por el TEAC, que la sociedad no ha soportado repercusión alguna pues la regularización atañe a su posición como prestador de servicios (la cesión de derechos) y consiguiente sujeto pasivo del IVA (que no ingresó las cuotas). En este caso, que el IVA fuera neutral solo dependía del sujeto pasivo, la sociedad, pues bastaba con repercutir el IVA a su contraparte, pero fue ella la que omitió hacerlo. Tampoco soportó IVA alguno porque la contraparte no se lo repercutió.

Se gún reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a la devolución, al igual que el derecho a deducción, constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA - Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 77]. Además, según dicha jurisprudencia comunitaria, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado o la devolución del IVA abonado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. (sentencia de 21 de octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20 , ECLI: EU:C:2021:867, apartado 37, y las que cita), lo que implica que, si faltan tales requisitos materiales, quepa denegar la devolución.

En este caso si, como se ha razonado, el Valencia ha realizado una prestación de servicios por la que ni ha ingresado la correspondiente cuota de IVA, ni la ha repercutido al club cesionario, y tampoco se le ha repercutido IVA alguno por éste por la formación del jugador, la hipótesis planteada de la deducción del IVA no ingresado es puramente teórica.

CU ARTO.- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador.

1. Planteamiento del TEAC y de las partes.

La inspección considera que el obligado tributario soportó y dedujo cuotas del IVA, periodos enero 2011 a junio de 2014 procedentes de personas titulares de la licencia FIFA para actuar como «agentes de jugadores», sin que dichas cuotas sean deducibles por no ser el club el destinatario de los servicios prestados. Calificó la infracción en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria por haber dejado de ingresar parte de la deuda tributaria por IVA, considerando que era leve: «*Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley (...)*». La conducta se estima culpable al apreciar que tenía suficientes elementos de juicio para determinar que los agentes actuaron como agentes de los jugadores.

No aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, y la procedencia de sanción por infracción leve al no apreciarse la existencia de ocultación, que consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la cuantía que dejó de ingresarse en las respectivas autoliquidaciones.

El TEAC confirma el acuerdo sancionador. En cuanto a la tipicidad, toda vez que ha confirmado la liquidación en todos sus extremos, es automática la desestimación de la alegación de tipicidad.

So bre la culpabilidad razona que los pagos realizados a los agentes de los jugadores tienen la condición de pagos realizados por cuenta de los deportistas, constando su condición de agentes explícitamente en algunos contratos laborales entre el club y el futbolista y en otros, la inspección ha constatado esta circunstancia a



través del análisis de los contratos firmados por el club con los representantes, destacando que el club es parte en todos esos contratos contando con los mismos elementos de juicio que la inspección. Añade que la normativa FIFA resulta aplicable al club por su adhesión a la Federación Española de Fútbol, adherida ésta a la Federación Internacional por lo que debió conocer que, para evitar cualquier situación de conflicto de intereses, el artículo 19.8 del reglamento de agentes de jugadores establecía que solo podían representar los intereses de una de las partes. El club no ha desvirtuado la relación del agente con el jugador y la alegada libertad de contratación se encuentra sometida a los límites establecidos en la legislación aplicable. La inspección se limita a regularizar exclusivamente los pagos correspondientes a operaciones en las que se ha comprobado la intervención de los agentes cuya relación con el jugador se considera probada. La actuación descrita supone un doble perjuicio para la Hacienda Pública: en sede de la entidad se efectúa una deducción de cuotas soportadas indebida; en sede de los jugadores se elude la tributación personal por las retribuciones satisfechas por el club, y supone un ahorro para el club al no practicar retenciones. Por tanto, coincide con el criterio de la Inspección de la omisión de la diligencia debida en su actuación.

Se rechaza por el TEAC la falta de motivación del acuerdo sancionador al exponer las razones que le llevan a concluir que la actuación del sujeto es merecedora de infracción, se da respuesta a las cuestiones planteadas por la entidad interesada, rebate la totalidad de sus argumentos y pone de manifiesto todos los hechos que conducen a apreciar una actuación negligente, por lo que queda satisfecha la obligación de motivar.

Finalmente considera que resulta adecuada a Derecho la calificación de las infracciones como leve y la sanción de multa impuesta.

En la demanda se alegan los siguientes motivos de impugnación:

- Falta de tipicidad. No se ha tenido en cuenta la estimación parcial y por tanto los importes de la sanción deben reducirse

- Falta de motivación del acuerdo sancionador:

1. Obligación de motivación y congruencia

2. Negligencia versus dolo- entiende que la postura de la Administración es incongruente pues, aunque sitúa el debate en la existencia de culpa o negligencia, añade afirmaciones que pretenden inducir al dolo

3. Prohibición de responsabilidad objetiva o de sanción por resultados en el ámbito de la calificación

4. Supuesta infracción del reglamento de agentes de 2008, que entiende es irrelevante a efectos tributarios

5. Teoría de los actos propios, cambio de criterio no motivado dado que con relación a la misma conducta ha sancionado en las liquidaciones de retenciones y en relación con la liquidación de IVA aquí debatida, mientras que no vio indicios de culpabilidad ni sancionó en relación con la liquidación del Impuesto de Sociedades

6. Ausencia de culpabilidad e interpretación razonable de la norma

Pasamos a examinar los diferentes motivos de impugnación esgrimidos en relación con el acuerdo sancionador, que hace extensivo en la demanda al TEAC en cuanto lo confirma.

1. Tipicidad

La conducta infractora consiste en la indebida deducción de las cuotas repercutidas por los agentes al club. No es el *interés o el beneficio* del servicio prestado por el intermediario lo que determina la deducibilidad de las cuotas, sino para quien se prestan los servicios facturados.

Puede darse el caso de contrataciones directas del club con agentes, sean personas físicas o agencias, para que busquen futbolistas y negocien contratos, en cuyo caso se darán todas las condiciones de ser intermediarios que median en interés del Club en las operaciones para las que han sido contratados. Si la relación jurídica lo es entre el agente y el jugador, no cabe la deducción de cuotas al realizarse la prestación de servicios por y para el jugador. Así consta en los contratos de representación inscritos en la Real Federación Española de Fútbol en los que el jugador designa a un concreto agente como su representante.

El obligado tributario no dejó de ingresar las cuotas de IVA por los servicios retribuidos, aunque le correspondía al intermediario, sino que presentó autoliquidaciones dejando de ingresar el IVA soportado deducido, períodos enero 2011 a junio 2014. En ejecución de la resolución del TEAC estimatoria parcial de la liquidación deberán practicarse los ajustes correspondientes para el cálculo de la sanción, lo que no afecta a la tipicidad de la conducta infractora.

2. Falta de motivación del acuerdo sancionador



De be rechazarse la falta de motivación del acuerdo sancionador pues el mismo describe los hechos sancionados, cita la norma expresa de aplicación y expone detalladamente las razones concretas por la que aprecia la culpabilidad del obligado tributario, además de rebatir todas las alegaciones del sancionado.

Re sumidamente, tras razonar la aplicación del tipo infractor, que califica de leve, alude a jurisprudencia y a resoluciones del TEAC sobre el elemento subjetivo de la culpabilidad, explica la no aplicación de la excepción de culpabilidad conforme al artículo 179.2, letra d) de la Ley 58/2003, General Tributaria, estimando que el club se ha desentendido del artículo 19.8 del Reglamento de agentes de la FIFA con la intención y resultado de obtener una ventaja económica fiscal antijurídica, sin que la regularización sea de toda la facturación sino solo de aquellos agentes sobre la que existen indicios suficientes de que trabajaban para los jugadores, sin que quepa aplicar de manera retroactiva el posterior reglamento de agentes, ni tenga efectos interpretativos, poniendo de manifiesto la existencia de una conducta voluntaria dirigida a ocultar a la Administración la verdadera realidad de las operaciones de la que deduce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del club. Alude también a que la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2016 (recurso 213/2015) citada por la inspección coincide con el supuesto analizado, si bien en este caso la regularización no se ha planteado como una simulación, sino como una calificación, y a la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2013 (casación 2736/2010) sobre la posibilidad de imponer sanciones sobre conductas infractoras determinadas por indicios. Por último, rechaza la acreditación de identidad con la actuación de otros clubes a los que la regularización no ha conllevado sanción, así como que haya habido un cambio de criterio al ser estas actuaciones las primeras que se realizan ante el Valencia Club de Fútbol, excluyendo la interpretación razonable de la norma y el error invencible.

Po r todo ello, debe considerarse que existe la motivación de la culpabilidad que resulta exigible a la Administración, que se han atendido los razonamientos del obligado tributario con una explicación detallada sobre los hechos y las razones que evidencian en el incumplimiento del obligado tributario la intencionalidad o la ausencia de la diligencia que resulta necesaria, y que no concurren causas de exclusión de la responsabilidad.

El club recurrente puede no compartir tales explicaciones, pero, desde luego existe una motivación más que suficiente. El que la resolución relativa al Impuesto de Sociedades no considerara la existencia de conducta infractora en ese caso, en nada vincula a la infracción examinada sobre la deducibilidad a efectos de IVA.

En cualquier caso, el objeto del recurso contencioso-administrativo es la resolución del TEAC impugnada y no el acuerdo sancionador.

3. Culpabilidad

La conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes. El Valencia Club de Fútbol tenía los medios materiales y humanos necesarios para haber aplicado la normativa correctamente.

De be confirmarse que el obligado tributario no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias al conocer la norma que reglamentaba las retribuciones a los agentes de jugadores, por mucho que insista, dando la vuelta a la jerarquía normativa, en que la autonomía de la voluntad de las partes debe primar sobre el cumplimiento del Reglamento de la FIFA. Erigir el artículo 1.255 del Código Civil como norma jurídica que ampara cualquier forma de actuación al margen de la reglamentación futbolística y que puede derivar en un perjuicio para la Hacienda pública, no supone un supuesto de interpretación razonable de las normas.

Va lora el acuerdo sancionador si pese a existir una actuación intencional o cuando menos culposa, la misma no merezca reproche sancionador por aplicación de lo previsto en el art. 179.2.d) LGT. Dispone este precepto:

«2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

[. ..]

d) *Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. [...]*».

Co mo exige la jurisprudencia es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. Se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser



precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. La invocación de estas causas no opera de modo automático como excluyentes de la culpabilidad, sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

En este caso, más que la interpretación razonable de una norma tributaria, la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe a la diversa interpretación que uno y otra mantienen sobre pagos realizados a los agentes de jugadores, lo cual afecta a la tributación del IVA de los servicios profesionales prestados.

No puede considerarse razonable que el recurrente ampare su actuación tributaria abonando el IVA al agente del jugador y descontándolo en sus autoliquidaciones interpretando que el artículo 19.8 del Reglamento de Agentes de Jugadores no impide que un agente preste sus servicios en beneficio tanto del Club como del jugador, siempre que ambos estén de acuerdo, obviando la literalidad del precepto: « *No obstante, tras la conclusión de la transacción objeto del contrato, el jugador podrá dar su consentimiento escrito al club para que pague al agente de jugadores en su nombre*».

Tampoco puede considerarse razonable una interpretación como la propugnada en la demanda, que los clubes de fútbol usualmente contratan los servicios profesionales de los agentes de jugadores ignorando los reglamentos emanados de la FIFA ya que no forman parte del ordenamiento jurídico español, en tanto que los agentes de jugadores con licencia federativa si están sujetos a dicha reglamentación por lo que, presumiblemente, los agentes cumplen el repetido reglamento y los clubes deben respetar el conflicto de intereses que pudiera producirse. Lo diligente, lo razonable, hubiera sido ajustar su intervención a la permitida y valorar sus efectos en sede tributaria.

En modo alguno es razonable considerar como interpretación «auténtica» del reglamento sobre agentes de jugadores vigente en los ejercicios objeto de inspección -2011 a 2014- el nuevo reglamento de intermediarios de la FIFA que lo deja sin efecto a partir del 1 de abril de 2015. Sería tanto como interpretar la intención de los contratantes en atención no a lo que permite la reglamentación en vigor, sino la futura.

Como hemos dicho en ocasiones precedentes, de lo hasta ahora analizado, es imposible que el Valencia club de fútbol abone comisiones a intermediarios *para que actúen en interés del club* cuando se trata de los mismos agentes de los jugadores que han negociado los traspasos, los fichajes, las renovaciones, etc. Los contratos de «mediación» con el intermediario están ligados con el inicio de la contratación laboral de cada jugador, a la vida deportiva de éste con el club.

La infracción tributaria imputada en el acuerdo sancionador es el « *dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo...*». El obligado tributario no dejó de ingresar las cuotas de IVA por los servicios retribuidos, lo que correspondía al intermediario, sino que presentó autoliquidaciones dejando de ingresar el IVA soportado deducido, ejercicios 2011 (01) a 2014 (06), ambos incluidos.

El lo nos lleva a desestimar también este motivo de la demanda y a confirmar la resolución del TEAC de 25 de enero de 2021 impugnada con relación al acuerdo sancionador.

QU INTO. - DESESTIMACIÓN Y COSTAS

Por todo lo anteriormente razonado procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por lo que las costas, de conformidad con el artículo 139.1 de la LJCA, deben imponerse a la entidad recurrente.

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del **VALENCIA CLUB DE FUTBOL, SAD**, contra la resolución de 24 de junio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central, al haber sido anulada por el propio TEAC en resolución de 15 de diciembre de 2021.

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo respecto a la resolución de 25 de enero de 2021, del Tribunal Económico-Administrativo Central en las reclamaciones económico-administrativa acumuladas números NUM000 y NUM001 formuladas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 (01) a 2014 (06), ambos incluidos, y contra el acuerdo de imposición de sanción.

Con imposición de costas a la parte demandante.

Así, se acuerda, pronuncia y firma.



Recursos: La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su **notificación**; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, así como la constitución del depósito de 50€, en caso preceptivo, en la cuenta del B. Santander 2605000000, más el número de procedimiento y año.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ