



Roj: **SAN 769/2023 - ECLI:ES:AN:2023:769**

Id Cendoj: **28079230052023100135**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **22/02/2023**

Nº de Recurso: **836/2021**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE LUIS GIL IBAÑEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN QUINTA

Núm. de Recurso: 0000836 /2021

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02009/2021

Demandante: SEVILLA FUTBOL CLUB, SAD

Procurador: SRA. LIMÓN FRAYLE, MACARENA

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.:D. JOSE LUIS GIL IBAÑEZ

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS GIL IBAÑEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. ALICIA SANCHEZ CORDERO

D^a. FATIMA BLANCA DE LA CRUZ MERA

D. EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

Madrid, a veintidós de febrero de dos mil veintitrés.

Esta Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha visto el recurso contencioso-administrativo número 836/2021, promovido la procuradora de los tribunales D.^a Macarena Limón Frayle , en representación de **Sevilla Fútbol Club, S.A.D.**, con la asistencia letrada de D. Alberto Manuel Pérez Solano Arqués, contra la resolución de 15 de diciembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que desestimó las reclamaciones formuladas contra (i) el acuerdo de liquidación de 21 de julio de 2017, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 10/2011 a 09/2015, y (ii) el acuerdo sancionador de 6 de febrero de 2018. Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y asistida por el Abogado del Estado.

Cuantía: 1.141.770,59 euros.

Es ponente el Ilmo. Sr. **D. José Luis Gil Ibañez**, Presidente de la Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Efectuadas actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por acuerdo de 21 de julio de 2017 se procedió a efectuar liquidación por los periodos 10/2011 a 09/2015, por un importe de 792.648,62 euros (698.243,91 euros de cuota y 94.404,71 euros de intereses de demora).

Instruido expediente sancionador, terminó por acuerdo de 6 de febrero de 2018, imponiendo una sanción de 349.121,97 euros.

Deducidas reclamaciones económico-administrativas contra cada uno de los dos acuerdos anteriores y registradas con los números 00-04068-2017 y 00-00910-2018, fueron acumuladas, siendo desestimadas por resolución de 15 de diciembre de 2020, del TEAC.

SEGUNDO.- Interpuesto recurso contencioso-administrativo y turnado a esta Sección, fue admitido a trámite, reclamándose el expediente, para, una vez recibido, emplazar a la parte actora a fin de que formalizara la demanda, lo que cumplimentó en un escrito en el que, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que consideró oportunos, terminó suplicando se *"dicte sentencia por la que, estimando el recurso contencioso-administrativo, declare no ajustada a derecho el contenido de la resolución recurrida y en consecuencia se anule la liquidación"*.

Dado traslado al Abogado del Estado para que contestara la demanda, así lo hizo en un escrito en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, terminó suplicando se *"dicte sentencia por la que desestime el recurso interpuesto, confirme la resolución recurrida y condene en las costas a la recurrente"*.

Por auto de 1 de septiembre de 2021 se recibió el proceso a prueba, y, *"En cuanto a los medios de prueba propuestos por la parte demandante, teniendo en cuenta que el expediente administrativo ya forma parte de las actuaciones, se admiten las documentales propuestas, teniendo por reproducidos los documentos aportados con la demanda. En cuanto a la prueba testifical propuesta al amparo del artículo 381 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, habida cuenta de que sobre dicha prueba la otra parte ya ha formulado alegaciones en los términos previstos en el apartado 2 del mencionado artículo, no se admite, al no considerarse pertinente ni útil, vistos los términos en los que el proceso ha quedado planteado y las documentales admitidas"*.

A continuación, se concedió a las partes, sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Con ello quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó con relación al día 21 de febrero de 2023, en el que así tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso contencioso-administrativo se interpone contra la resolución de 15 de diciembre de 2020, del TEAC, que desestimó las reclamaciones formuladas contra, por un lado, el acuerdo de liquidación de 21 de julio de 2017, en relación con el IVA, periodos 10/2011 a 09/2015, y, por otro lado, el acuerdo sancionador de 6 de febrero de 2018.

La referida resolución advierte de que, con respecto al acuerdo de liquidación, la disconformidad de la entidad hoy actora se centra en la circunstancia de que las cantidades que se han deducido obedecen a pagos realizados a agentes contratados por el Club de fútbol, sin que se trate de pagos realizados en nombre y por cuenta de los jugadores, como se sostiene por la Administración tributaria y se mantiene por el TEAC, mencionando al respecto una resolución anterior, de 10 de julio de 2019, del mismo TEAC, en relación con la regulación practicada al mismo obligado tributario por el concepto retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos de trabajo y profesionales, por los mismos periodos 10/2011 a 09/2015, en la que se suscitaba igual problemática.

Por eso, en cuanto al acuerdo de liquidación, se reproduce la resolución de 10 de julio de 2019, llegándose a la conclusión de que *"se considera suficientemente acreditado que, en todos los supuestos regularizados, los pagos satisfechos a los agentes corresponden a los servicios prestados por éstos a los futbolistas"*, de modo que, *"con independencia la forma jurídica que revista la operación, la naturaleza económica de la misma, de acuerdo al principio de calificación lleva a la Inspección y a este Tribunal, a considerar que el servicio de intermediación prestado tiene como destinatario beneficiario efectivo al jugador. Los clubes que contratan a los jugadores son sociedades que cuentan con una estructura organizativa permanente y que desarrollan una permanente y constante labor de contrataciones, renovaciones, ampliaciones o ceses de contratos con los*



jugadores para incorporarlos a su plantilla. Se presume de los mismos que cuentan, en consecuencia, con los medios y el asesoramiento adecuado y necesario para llevar a cabo dicha labor. El hecho de que pague comisiones por tales servicios a distintos agentes intermediarios no tiene otra razón que el hecho de que los mismos son los agentes que representan a los jugadores a contratar, de ahí que el servicio por el que el mismo factura (comisiones por asesoramiento) se presta realmente al jugador", de modo que, "Siendo así que el destinatario del servicio prestado y facturado por el agente es el jugador, es éste el que debe soportar la repercusión. En consecuencia, el pago realizado por el Club lo es por cuenta de 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".

A continuación, se analiza una alegación concreta, referida a "la factura emitida por Promoesport Baster Bcn, S.L., de fecha 21 de febrero de 2013" por servicios que también han considerarse efectuados por cuenta del futbolista, "toda vez que dicha entidad interviene en la operación en su condición de agente representante del jugador".

Con respecto al acuerdo sancionador, partiendo de que las infracciones sancionadas son las previstas en el artículo 191.1 y 195.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), se constata el elemento objetivo y el subjetivo, afirmando la culpabilidad en la conducta de la entidad, "sin que quepa discusión alguna ni posible interpretación de la norma que pudiera amparar la conducta del sujeto infractor", existiendo motivación en aquel acuerdo y en la misma propuesta, algunos de cuyos pasajes se transcriben.

SEGUNDO.- Antes de seguir adelante hay que reparar en que, como resulta de la propia resolución del TEAC y se detalla en la contestación del Abogado del Estado, las actuaciones de comprobación e investigación a la entidad recurrente no solo dieron lugar a un acuerdo de liquidación y a un posterior acuerdo sancionador en relación con el IVA, sino también a otros acuerdos de liquidación: uno, relativo a IRPF/retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos de trabajo y profesionales, periodos 10/2011 a 09/2015, que fue recurrido en reposición y, tras la desestimación de este recurso administrativo, formulada reclamación económico-administrativa, que fue estimada en parte por resolución de 10 de julio de 2019, del TEAC, ya citada en la aquí recurrida; otro, en concepto de Impuesto sobre la renta de no residentes, periodos 10/2011 a 09/2015, también impugnado en reposición y, tras la desestimación de este recurso, deducida reclamación económico-administrativa que, como en el supuesto anterior, fue estimada en parte por resolución de 3 de diciembre de 2019, del TEAC.

Pues bien, la resolución de 10 de julio de 2019, del TEAC -ingresos a cuenta sobre rendimientos de trabajo y profesionales, periodos 10/2011 a 09/2015-, fue impugnada ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, siguiéndose el recurso jurisdiccional en la Sección 4ª con el número 881/2019, que terminó con sentencia de 6 de septiembre de 2022; la otra resolución, de 3 de diciembre de 2019, del TEAC -Impuesto sobre la renta de no residentes, periodos 10/2011 a 09/2015-, consta asimismo recurrida en la vía judicial ante esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, siguiéndose el recurso en la Sección 2ª con el número 256/2020, que se encuentra, en esta fecha, pendiente de señalamiento para votación y fallo.

La relevancia de estos otros procesos judiciales radica en que las alegaciones del Club demandante son sustancialmente iguales en cuanto a las cuestiones que se suscitan con respecto de los acuerdos de liquidación y han sido resueltas en la sentencia de la Sección 4ª de esta Sala, de 6 de septiembre de 2022, sin que en este recurso contencioso-administrativo se adviertan circunstancias fácticas o jurídicas que autoricen una argumentación distinta por la Sección 5ª, máxime cuando la indicada sentencia recoge criterios expuestos por esta Sección 5ª en relación, precisamente, con retribuciones abonadas por los clubes de fútbol a los agentes de los jugadores (sentencias de 26 de mayo de 2021 -3- - recursos 423/2020, 424/2020 y 425/2020- y de 2 de junio de 2021 -2- -recursos 426/2020 y 427/2020-, relativas a Real Madrid Club de Fútbol- o de 23 de marzo de 2022 -recurso 820/2020-, relativa a Valencia Club de Fútbol, S.A.D., que se cita por la de la de la Sección 4ª).

TERCERO.- Razones de congruencia determinan que, en cuanto a las cuestiones de mayor relevancia planteadas por el Club demandante para discrepar del acuerdo de liquidación, deba reproducirse la fundamentación expuesta en la sentencia de esta Sección 5ª, de 23 de marzo de 2022, recogida en la de la Sección 4ª, de 6 de septiembre de 2022, en concreto, los siguientes pasajes:

" **SEGUNDO.**- DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS POR PAGOS A AGENTES DE JUGADORES A EFECTOS DEL IVA

1. Posiciones del TEAC y de las partes

[...]



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).

Pasamos a 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 1.255 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 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.

Pero 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 1.544 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 1.255 CC . Si bien aquella intermediación puede también ser conectada con el contrato de mandato, que regulan los artículos 1.709 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 1.258 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.

Pero, 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.

Todo 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.

Defiende 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.

Cabe 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 específico 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 dictada 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).

Reproducimos, 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-91/97 , 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 Compagnie maritime 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».

Ello 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 esta misma Sala y Sección de 23 de diciembre de 2021, también citada, en relación con la imputación al Sr. [...] 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. [...] 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. [...] 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.

En definitiva, y en virtud de todo lo anterior, no podemos disentir de la conclusión alcanzada por el TEAC cuando considera suficientemente acreditado -a tenor de los indicios recabados por la Inspección que tampoco han sido desvirtuados en este proceso- que los pagos satisfechos a los agentes en cuestión corresponden a servicios prestados por estos a los futbolistas.



Y a la misma conclusión hemos llegado respecto de la extensión de la regularización a pagos efectuados [...] con posterioridad a 1 de abril de 2015 (después de la entrada en vigor del nuevo Reglamento FIFA), una vez comprobado que, tal y como se alega por el Abogado del Estado, las facturas presentadas por la demandante corresponden a servicios prestados con anterioridad a dicha fecha."

De lo transcrito resulta el rechazo de las alegaciones del club demandante relativas "al contenido e interpretación de los Reglamentos FIFA y la subordinación al ordenamiento jurídico español", a "la improcedencia de la regularización en el impuesto de IVA por las cantidades satisfechas por el contribuyente a Agentes" y a los "servicios que, aun siendo prestados con posterioridad al 1 de abril de 2015 han sido regularizados por la inspección" -cabe recordar a este último respecto que el devengo del IVA tiene lugar, "En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas" (artículo 75.Uno.2ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA)-.

Mención aparte merece "la regularización de la factura emitida por Promoesport Baster Bcn. S.L., de fecha 21 de febrero de 2013", rechazándose por la parte actora que el representante de la entidad prestadora del servicio fuera agente del jugador en ese momento, pero que no desvirtúa la apreciación contenida en la resolución del TEAC impugnada de que "El futbolista ha encomendado la defensa y representación de sus intereses profesionales a un grupo empresarial especializado en la prestación de ese tipo de servicios, Promoesport, que es en definitiva a quien debe considerarse agente del jugador y quien ostenta su representación, con independencia de que por motivos prácticos y organizativos, no siempre actúe la misma persona física como apoderada de las entidades que conforman el grupo", añadiendo que, por ello, "los pagos satisfechos a la entidad Promoesport Baster BCN han de considerarse efectuados por cuenta del futbolista, toda vez que dicha entidad interviene en la operación en su condición de agente representante del jugador", aparte de que tampoco se ha acreditado que aquella entidad actuara en representación del club.

Finalmente, hay que referirse a la vulneración de "la doctrina de los actos propios", que el club recurrente pone en relación con la procedencia de realizar procedimientos de comprobación e inspección tributaria a los jugadores, de manera que "si en la comprobación realizada a los jugadores, no se incrementó el importe de los rendimientos percibidos en la cuantía de los pagos que el Club realizó a los agentes de los jugadores, resultaría contrario a derecho, ahora en sede del pagador de dichos rendimientos, considerar una retribución mayor". Sin embargo, lo cierto es que lo que aquí se ha planteado es la deducibilidad de las cuotas de IVA efectuada por el club demandante por pagos a agentes de jugadores, lo que se sitúa en un terreno diferente al del que puede afectar a éstos, siendo innecesario analizar la realidad de la justificación ofrecida por la inspección tributaria, aparte de que, según se ha referido, son ya varias las sentencias dictadas con ocasión la impugnación judicial de las regularizaciones efectuadas a distintos clubes de fútbol, lo que muestra que, en esta cuestión, la Administración ha dado un tratamiento uniforme, respetando los principios de igualdad y de seguridad jurídica, así como los demás relacionados con ellos.

De lo que se sigue la desestimación de la demanda en cuanto a la impugnación de la resolución del TEAC en lo relativo al acuerdo de liquidación, debiendo analizarse seguidamente, de forma separada, la misma resolución en lo que se refiere al acuerdo de sanción.

CUARTO.- Pasando a analizar las discrepancias del club recurrente con el acuerdo sancionador, en éste se entienden cometidas las infracciones previstas en el artículo 191.1 y 195.1 de la LGT, consistentes en "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", la primera, y en "determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros", la segunda.

Las alegaciones de la parte demandante comienzan negando que exista certeza en los hechos imputados, pues estos consistirían en que "los agentes son agentes de los jugadores y no del club", lo que no sería así, si bien, dado lo expuesto en el fundamento jurídico anterior, ha de rechazarse esta negativa y afirmar que los pagos de referencia se han realizado por cuenta de los jugadores, no por la entidad recurrente, como se encuentra debidamente acreditado en el expediente, en el que se hace alusión individualizada a cada caso recogiendo pasajes concretos de los contratos y de otros documentos obrantes en las actuaciones.

No obstante, la principal discrepancia se centra en el elemento subjetivo requerido para apreciar la comisión de las infracciones, rechazando el Club demandante que concurra dolo o culpa, habiendo efectuado una interpretación razonable de la norma e invocando una pluralidad de sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que abundarían en su pretensión anulatoria.

También aquí es procedente la cita de la sentencia de esta Sección de 23 de marzo de 2022, ya identificada, que, en lo que ahora interesa, se ocupó de una cuestión planteada en términos similares a como aquí se ha hecho.



En dicha sentencia se afirma, en relación con la culpabilidad, que:

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

Explicándose que:

"Debe 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.

Valora 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 [...].».

Como 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 [...] 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.

[...]."

Razonamientos que, aplicados al supuesto de autos, conducen a que también haya de desestimarse la demanda en lo relativo a la impugnación de la resolución del TEAC sobre el acuerdo de sanción.

QUINTO.- De cuanto antecede se deduce la desestimación del recurso contencioso-administrativo por lo que las costas, a tenor del artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, han de imponerse a la parte que ve rechazadas todas sus pretensiones.

POR TODO LO EXPUESTO

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de **Sevilla Fútbol Club, S.A.D.**, contra la resolución de 15 de diciembre de 2020, del TEAC, que desestimó las reclamaciones formuladas contra (i) el acuerdo de liquidación de 21 de julio de 2017, en relación con el IVA, periodos 10/2011 a 09/2015, y (ii) el acuerdo sancionador de 6 de febrero de 2018, por ser dichas resoluciones, en los extremos examinados, conformes a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la parte demandante.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.