



Roj: **STS 610/2023 - ECLI:ES:TS:2023:610**

Id Cendoj: **28079130022023100048**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/02/2023**

Nº de Recurso: **5915/2021**

Nº de Resolución: **238/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 23-01-2020,**
SAN 2441/2021,
ATS 3322/2022,
STS 610/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 238/2023

Fecha de sentencia: 23/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5915/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/02/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5915/2021

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 238/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **5915/2021**, interpuesto por la procuradora doña Ana Isabel Arranz Grande, en representación del **REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL**, contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 423/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 423/2020 deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 23 de enero de 2020, por la que se desestima las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra (i) el acuerdo de liquidación de 11 de mayo de 2016 del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), correspondiente al período 04/2011 a 06/2014, ambos incluidos, en relación a las cantidades que el club de fútbol satisface a determinados agentes o representantes de los jugadores, en base a su intervención profesional en distintos momentos bien para la contratación o bien para la negociación de diversos aspectos de los contratos de sus representados, y por los que el Real Madrid Club de Fútbol se deduce el IVA soportado; y contra (ii) el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador dictado el 3 de enero de 2017 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en relación con el indicado acuerdo de liquidación.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: **DESESTIMAR** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del **REAL MADRID CLUB DE FUTBOL**, contra la resolución de 23 de enero de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central, en las reclamaciones económico-administrativa acumuladas números 00/03921/2016 y 00/00667/2017 formuladas contra el acuerdo de liquidación de 11 de mayo de 2016 referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 (04) a 2014 (06), ambos incluidos, y contra el acuerdo de imposición de sanción de 3 de enero de 2017, resolución que se confirma por ser ajustada a Derecho.

Con imposición de costas a la parte demandante".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Ana Isabel Arranz Grande, en representación del REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) los artículos 66.a) y 104.2º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y la jurisprudencia según la cual la Administración debe justificar cómo una dilación ha influido en el retraso del procedimiento, representada, entre otras, "por las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017 (rec. nº 3175/2016) y 28 de enero de 2011 (rec. nº 5006/2005) (FJ Segundo y Tercero de la Sentencia y Segundo de la demanda)" (sic);

(ii) el artículo 13 LGT, en relación con los artículos 7 y 8 del mismo texto legal, 1.255 del Código Civil ["Cc"], 22.4 de la Ley 56/2003, de 16 de diciembre, de Empleo (BOE de 17 de diciembre) ["LE"], 6 y 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"] y 9.3 y 31.1 de la Constitución Española ["CE"];



(iii) los artículos 13, 105 y 108.2 CE;

(iv) el artículo 13 LGT, en relación con los artículos 15 y 16 LGT y la jurisprudencia representada por las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. n° 1429/2018) y de 22 de julio de 2020 (rec. n° 1432/2018);

(v) los artículos 88, 89, 92, 97 y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"], 32 LGT, 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"], 9.3 CE y la jurisprudencia sobre el principio de íntegra regularización representada, entre otras, por las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2021 (rec. n° 574/2020) y de 22 de abril de 2021 (rec. n° 1367/2020),

(vi) los artículos 178. 179 y 153.g) LGT y 9.3 CE. y la jurisprudencia representada por las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2017 (recurso n° 3256/2016) y 5 de diciembre de 2017 (recurso n° 1727/2016).

2. La Sala de instancia, por auto de 26 de julio de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la representación procesal del Real Madrid Club de Fútbol, como recurrente, y la Administración General del Estado, como recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 9 de marzo de 2022, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

"[...] 1. Determinar si la Administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 LGT amparándose en normas de carácter privado, como en este caso, el Reglamento sobre los Agentes de Jugadores (RAJ), de 29 de octubre de 2007.

2. Determinar si, habiéndole negado la Administración tributaria a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas de Impuesto sobre el Valor Añadido, aun así, por mor del artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización conformado en la jurisprudencia de esta Sala, la Administración tributaria debe, asimismo, efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 13 LGT, en relación con los artículos 7 y 8 del mismo texto legal, 1.255 del Código Civil, 22.4 de la Ley 56/2003, de 16 de diciembre, de Empleo, 6 y 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 9.3 y 31.1 de la Constitución Española.

3.2. Los artículos 88, 89, 92, 97 y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 32 LGT, 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, 9.3 CE y la jurisprudencia sobre el principio de íntegra regularización representada, entre otras, por las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2021 (rec. n° 574/2020) y de 22 de abril de 2021 (rec. n° 1367/2020).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. La procuradora doña Ana Isabel Arranz Grande, en representación del Real Madrid Club de Fútbol, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 27 de abril de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

En el citado escrito, respondiendo a las cuestiones casacionales planteadas, propone que esta Sala "[...] declare la improcedencia de que la Administración pueda ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 de la LGT amparándose en normas de carácter privado, como es el RAJ y, consiguientemente, calificar como rendimiento del trabajo de los jugadores y técnicos las contraprestaciones pagadas por el Real Madrid a los intermediarios en cumplimiento de los contratos de intermediación celebrados por el club en orden a obtener la contratación o la renovación de los contratos de trabajo de dichos jugadores y técnicos, en tanto que la calificación realizada vulnera los artículos señalados en el apartado Primero.I de este escrito". Y subsidiariamente a lo anterior solicita "[...] que es[t]a Sala declare el derecho de [su] representado a obtener la devolución de las cuotas cuya deducción se le ha negado, en aplicación del principio de regularización



íntegra, en tanto que la repercusión realizada es incorrecta, según se ha defendido en el apartado Primero. II anterior" (pág. 19 del escrito de interposición).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que "[...] case y anule la Sentencia impugnada, declarando la improcedencia de la calificación de rentas que la misma ha confirmado y, subsidiariamente, la procedencia del derecho de mi representado a obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, estimando, en consecuencia, este recurso de casación y el recurso contencioso-administrativo 423/2020".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 8 de junio de 2022, en el que solicita que, para resolver las cuestiones casacionales del auto de admisión, se fije como doctrina legal que:

"- La Administración tributaria en la tarea de calificación jurídica que le otorga el artículo 13 de la LGT/2003 y para averiguar la auténtica naturaleza del acto o contrato del que los particulares pretenden obtener una indudable ventaja fiscal si, como aquí, demuestra que el acto o negocio en cuestión no es acorde con la verdadera naturaleza o sustancia del mismo, aparte de los criterios jurídicos pertinentes relacionados con la noción y elementos esenciales de cada contrato, en especial la causa, contenidos en las normas civiles, puede tener en cuenta, como criterio interpretativo para avalar su decisión, en este caso, los Reglamentos FIFA, como ha admitido ya sin ambages la doctrina jurisprudencial de la Sala de lo Civil de ese Tribunal Supremo.

- Partiendo de la existencia del principio de íntegra regularización, en el caso concreto suscitado (lo que impide, por tanto, establecer una doctrina general), no es posible su aplicación porque, aunque la repercusión es indebida (las facturas correspondientes están expedidas a nombre del club en vez de a nombre de los jugadores), los sujetos pasivos, los agentes, están obligados a la declaración e ingreso de las mismas, al corresponder realmente a servicios prestados a los jugadores, por lo que el ingreso no es indebido, no cumpliéndose por tanto los requisitos establecidos en los artículos 92 y siguientes de la LIVA" (págs. 22-23 del escrito de oposición).

Por último, suplica a la Sala que "[...] dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 10 de junio de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesario dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de noviembre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 14 de febrero de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por la representación procesal del **Real Madrid Club de Fútbol**, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a las cuestiones que formula el auto de admisión, consistentes, de un lado, en **determinar si la Administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 LGT amparándose en normas de carácter privado, como en este caso, el Reglamento sobre los Agentes de Jugadores (RAJ), de 29 de octubre de 2007; y de otro, determinar si, habiéndole negado la Administración tributaria a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas de Impuesto sobre el Valor Añadido, aun así, por mor del artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización conformado en la jurisprudencia de esta Sala, la Administración tributaria debe, asimismo, efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.**

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:



2.1. El 15 de abril de 2015 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria). Las actuaciones, de carácter general, afectaron al IVA, período 04/2011 a 06/2014, así como al Impuesto sobre Sociedades, Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y a Retenciones a cuenta de imposición de no residentes.

2.2. El 28 de enero de 2016, se incoó acta de disconformidad, A02-72635666, por el IVA, junto con el correspondiente informe ampliatorio, dictándose el 11 de mayo de 2016 acuerdo de liquidación, del que resultó un importe de deuda tributaria a ingresar de 1.370.100,95 euros.

2.3. La regularización practicada consistió en la minoración de cuotas soportadas deducidas indebidamente por el recurrente. Se hace constar que la entidad satisface cantidades a determinados 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 o de la ampliación o modificación del contrato. Las facturas emitidas por los agentes o representantes recogen el IVA, deduciendo la entidad el correspondiente impuesto soportado. En los casos en que el agente o representante no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto, la entidad aplica la inversión del sujeto pasivo, autorrepercutiendo y deduciendo el impuesto.

2.4. La **Inspección** ha considerado que, aun **cuando la transacción monetaria se produzca entre el club y el agente, en realidad éste último está prestando un servicio al jugador y el club paga ese servicio al agente por cuenta del jugador. De modo que las cantidades satisfechas por el club al agente o representante deben considerarse mayor retribución monetaria del futbolista como rendimiento del trabajo, de manera que la cuota soportada por la entidad no es deducible**, procediendo, asimismo, la minoración de cuotas soportadas y repercutidas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

2.5. El acuerdo de liquidación se notificó a la entidad el 22 de mayo de 2016 y, como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 21 de julio de 2016 se notificó a la entidad acuerdo de inicio de expediente sancionador y propuesta de sanción, dictándose acuerdo de resolución del procedimiento sancionador el 3 de enero de 2017 por importe de 597.448,21 euros.

2.6. Disconforme con el acuerdo de liquidación y el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, la entidad interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC, que, por acuerdo de 23 de enero de 2020, las desestimó íntegramente.

2.7. Frente a la referida resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el número 423/2020, ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó por sentencia de 26 de mayo de 2021.

La sentencia recurrida, tras exponer extensamente las posiciones de las partes, resume la cuestión litigiosa como sigue:

"[...] la cuestión principal sobre la que mantienen posiciones contrarias 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, en concreto en relación al IVA abonado por el club por la prestación de servicios profesionales del intermediario.

Mantiene el Real Madrid 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 ello con independencia de que el jugador pueda resultar también beneficiado. Lo que alega es la confusión de la Administración tributaria entre la actividad de mediación, que es la que entiende presta el agente al club y por la que éste le retribuye, y la actividad de representación del jugador, que es ajena a dicha mediación y por la que el jugador le paga, sin que el intermediario actúe en modo alguno en representación del Club.

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 continuación analiza las características del contrato de mediación deportiva dentro del contrato ordinario de mediación, todo ello con referencia, no al contrato concluido entre el club y los agentes de los jugadores, sino al propio contrato de representación de los agentes con los jugadores, y con cita de diversa jurisprudencia de la Sala de lo Civil, con especial cita de la STS 127/2017, de 24 de febrero, en cuanto a las características del mismo, y a la relevancia en la interpretación de su contenido y alcance de los usos, incluidos a efectos interpretativos los reglamentos de la FIFA, vinculantes para la Real Federación Española de Fútbol, concluye que "[...] 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 de negociación, 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 [...]".

Examina extensamente el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA en 2007 del que destaca su art. 19, y 21 señalando que "[...] 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".

Respecto al concreto examen de los contratos de mediación, la sentencia afirma que "[...] En los contratos que aporta el Real Madrid a fin de acreditar su posición de que se trata de contratos de mediación con intermediarios, se estipula que el Real Madrid paga a la sociedad por sus servicios profesionales en relación con la renovación y prórroga del contrato de deportista profesional del jugador, negociación y firma del contrato de transferencia de derechos federativos, negociación y firma del contrato de traspaso, negociación y firma del acuerdo de contratación, etc., según se describe cada contrato, en pago anual por temporada deportiva, con IVA. Los contratos son de la misma fecha o muy próximos a la contratación del jugador y su duración se liga a la de éste. Los intermediarios son en cada contrato diferentes al tratarse de prestadores de servicios de agente deportivo de cada jugador, tal y como se acredita con la documentación aportada [...]" y a continuación destaca que, pese a haberse aportado estos contratos, sin embargo "[...] no se aportan los consentimientos expresos escritos del intermediario salvando el conflicto con anterioridad a la celebración del contrato de mediación, 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. 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 [...]".

Por todo ello concluye que "[...] Conforme a dichas disposiciones [Reglamento de Agentes de Jugadores de 2007] no puede mantenerse la alegación del demandante que no existe ningún impedimento para que el intermediario pueda recibir una comisión de cada una de las partes a las que pone en contacto, actuando como mediador del club aunque sea representante del jugador y también cobre de éste. Hemos visto que el reglamento vigente aplicable a los contratos de mediación aportados por el recurrente permite el pago por el club, pero en nombre del jugador.

Y califica el pago efectuado por el club, sobre la base del art. 1158 del Código Civil, como un pago hecho por un tercero ajeno a la relación jurídica que considera justifica la transacción, esto es, el contrato de representación del jugador con el agente, tal y como resalta, en el mismo FJ 5, al afirmar que "[...] Lo que subyace en este asunto 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 mediación aportados acorde a los usos y costumbres reflejados en los reglamentos de la FIFA y del RFCF vigentes en los ejercicios comprobados, es conforme a Derecho. [...]".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Remisión íntegra a la sentencia de 23 de febrero de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 5730/2021.

En el citado recurso de casación -sustancialmente idéntico a éste- se ha dictado la primera de las sentencias en las que se aborda la totalidad de las cuestiones controvertidas.

Los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Hemos dicho en aquella sentencia, y reiteramos ahora, lo siguiente:

" **CUARTO.- Examen de la primera cuestión de interés casacional.**

El análisis de las cuestiones de interés casacional requiere examinar en primer lugar la relativa al ejercicio de la facultad de calificación, puesto que la segunda de las identificadas, sobre la aplicación y alcance del principio de íntegra regularización en este supuesto, depende que se determine que, efectivamente, es ajustada a Derecho la regularización tributaria practicada por la Administración, y, como consecuencia de la misma, pudiera resultar necesario fijar si el principio de íntegra regularización es aplicable y con qué consecuencias.

Sobre esa primera cuestión, se señala en el I auto de admisión que es de interés casacional "[...] determinar si la Administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 LGT amparándose en normas de carácter privado, como en este caso, el Reglamento sobre los Agentes de Jugadores (RAJ), de 29 de octubre de 2007 [...]".

Ahora bien, lo primero que cuestiona la recurrente es si lo realizado por la Administración tributaria es, efectivamente, una operación de calificación de la naturaleza jurídica del "hecho, acto o negocio realizado" del que derivan las obligaciones tributarias. Sostiene el escrito de interposición del recurso de casación que la Administración ha rebasado el ámbito de este tipo de operación de calificación jurídica, previstas en el art. 13 LGT, que dispone lo siguiente:

"[...] Artículo 13. Calificación.

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, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez [...]".

Junto a este precepto, es relevante tener en cuenta el tenor de los art. 15 y 16 LGT, que disponen:

"[...] Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria 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.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo 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.[...]".

Y el art. 16, que lleva por rúbrica simulación establece:

"[...] Art. 16. Simulación

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.



2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. 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 [...]."

Sobre la auténtica naturaleza de la operación realizada por la Administración, aduce la recurrente en su escrito de interposición que "[...] lo que se califica, al menos nominalmente, no es el negocio jurídico realizado por el club, esto es, el contrato de intermediación, del cual simplemente se prescinde. Lo que la Administración califica es el pago realizado por el club al intermediario, respecto del cual se afirma que es un pago por cuenta del jugador por entenderse, con base en el artículo 19 del RAJ, que el intermediario que ostenta la condición de agente del jugador no puede prestar servicios al club al prohibirlo el precepto citado [...]."

Y es sobre esta premisa que el recurso de casación denuncia "[...] una primera infracción del artículo 13 de la LGT al haberse excedido sus límites, en tanto que la facultad regulada en este precepto no permite a la Administración ignorar el negocio jurídico objeto de calificación [...]."

Señala el escrito de interposición que "[...] la calificación está referida al hecho imponible, por lo que resulta incoherente mantener una regularización sobre la base de la presunta calificación de un hecho imponible - la prestación de servicios de intermediación al club- que, en realidad, resulta ignorado al considerarse como destinatario del servicio al jugador [...]" (pág. 4 del escrito de interposición).

A la defensa de la Administración no le parece relevante la disquisición acerca de si la operación de regularización se basa en una mera calificación al amparo del art. 13 LGT, o si se ha utilizado otra potestad que excede de la calificación. Dice el escrito de oposición de la Abogacía del Estado que simplemente no hay más relación jurídica que explique los pagos que el contrato entre agentes y jugadores, y por ello afirma que "[...] [n]o existe ningún contrato de mediación entre el Club recurrente y los agentes, que sería la forma más sencilla de probar esa relación y evitar el conflicto de intereses (¿dónde está ese contrato?) [...]" (págs. 7 y 8 del escrito de oposición). Sin embargo, el propio escrito de oposición admite explícitamente que estos contratos sí que han sido examinados por la Inspección tributaria cuando hace constar que "[...] se recoge en el acuerdo de liquidación [...] contratos entre el Club y los agentes en los que se pone de manifiesto la emisión de una factura por ejercicio en que el jugador permanezca ligado al Club [...]". Por tanto, ese contrato -mejor esos contratos, pues son varios- sí existen, están en el expediente y ha sido examinado por la Administración en las actuaciones de investigación.

Así pues, lo que realmente se quiere decir no es que no existan los contratos entre el Club y los agentes de los jugadores, sino que se niega que sean la causa de los pagos del club a los agentes. El acta de liquidación lo resume explícitamente en el apartado sexto de la fundamentación jurídica.

"[...] Sexto.- Resumen de la Regularización.

La cuestión analizada y resuelta en el presente expediente puede resumirse en que no procede la deducción de las cuotas de IVA soportado que son repercutidas por los agentes de los jugadores al club ya que en el expediente no ha quedado acreditado que el club sea el destinatario efectivo de los servicios prestados. Todo lo contrario, se ha constatado, a través del análisis de los contratos de los jugadores con el club, y del club con los agentes, que estos últimos son agentes de los jugadores [...]."

Es significativo sobre como fundamentan la operación de calificación el acuerdo de liquidación y la resolución del TEAC. En el acuerdo de liquidación al analizar la actuación, la denomina expresamente de "calificación". En la pág. 47 del acuerdo de liquidación se afirma: "[...] debemos tener en cuenta que el artículo 13 de la LGT dispone que "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, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez." De este modo, atendiendo a la naturaleza jurídica de las operaciones realizadas, esta Oficina Técnica entiende que los destinatarios efectivos de los servicios prestados por los agentes al club son los jugadores y que las cantidades abonadas por el club a los agentes son cantidades pagadas en nombre y por cuenta de aquellos jugadores, con independencia de la denominación que el club haya dado a los contratos suscritos con los agentes de los jugadores [...]."

Por su parte, la resolución del Tribunal Económico-Administrativa Central tampoco considera desacertado denominar esta actuación de "calificación" y en tal sentido argumenta que "[...] en cuanto al principio de calificación, cabe añadir que responde a toda la lógica por cuánto pretende garantizar que la aplicación del gravamen se corresponda con la realidad jurídica puesta de manifiesto por los hechos, que se califica según su verdadera naturaleza sustancia, permitiendo así una tributación ajustada a la voluntad de Ley. Siempre que la calificación se realice mediante el empleo de criterios jurídicos, reveladores de la verdadera naturaleza que desde esa misma perspectiva tienes los hechos que se presentan en la realidad, no puede decirse que

el mecanismo de la calificación utilizada para corregir la ilusión fiscal no se haya mantenido dentro de sus justos límites [...].

Y a continuación añade el TEAC, "[...] que las obligaciones de pago asumidas por el club se vincula a la vigencia de los respectivos contratos laborales de los futbolistas, en los contratos celebrados por el club con los futbolistas consta la intervención de los agentes como representantes de los jugadores, la información aparecida en la prensa corrobora que los agentes actúan como representantes de los futbolistas, etc. Por lo tanto, todos los indicios apuntan a que los pagos realizados por el club han sido realizados en nombre y por cuenta de los deportistas a los que representa Y que son los activos destinatarios de los servicios prestados, con independencia de la denominación que el club haya dado a los contratos suscritos con los agentes de los jugadores [...]."

Sin embargo, es evidente que todas las consideraciones de la Administración tributaria y de la resolución del TEAC se proyectan, no sobre la aplicación de criterios jurídicos que, como expresa la propia resolución, son los propios y característicos de las operaciones de calificación, sino sobre "indicios" fácticos que, en su conjunto, llevan a la Administración a dejar a un lado los contratos en cuyo cumplimiento las partes afirman haber realizado los pagos, y atribuir los mismos al cumplimiento de otro contrato, el de los agentes con los jugadores. En el planteamiento de la Administración, se considera aisladamente el hecho de los pagos que se atribuyen, según el criterio de la Inspección de los tributos, a ese otro contrato en el que no es parte el club, un pago que los actuarios consideran realizado por un tercero, el club de fútbol, pero por cuenta e interés del jugador. La Administración introduce así otra argumentación complementaria, necesaria conceptualmente para afirmar que la cuota por IVA repercutido sobre esos pagos no es indebido, sino debido, y ello porque, afirma, la retribución de los servicios existe, pero a favor de quien considera que es el auténtico beneficiario y destinatario del servicio, el jugador, con independencia de que el IVA lo ha soportado el club que realizó el pago.

En resumen, es obvio que **la Administración declara las obligaciones tributarias que considera derivadas del flujo económico de pagos, sobre la base de una relación jurídico contractual absolutamente distinta de la que las partes han reflejado como causa de la prestación de servicios determinante de las obligaciones tributarias.**

Por tanto la pregunta de si lo realizado por la Administración es meramente una operación de calificación, bajo el ámbito del art. 13 LGT, o una operación distinta, destinada a impedir una maniobra de elusión fiscal, bajo las figuras de declaración de "simulación" o "conflicto en la aplicación de normas tributarias" (art. 16 y 15 LGT), es pertinente. Ni las consecuencias de utilizar una u otra potestad son irrelevantes, ni los presupuestos son los mismos, como hemos declarado en nuestra más reciente jurisprudencia sobre la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias, y simulación, reguladas en los art. 13, 15 y 16 LGT, jurisprudencia que pasamos a exponer seguidamente.

QUINTO.- *La doctrina jurisprudencial sobre la potestad de calificación y su delimitación de las figuras de simulación y conflicto de normas tributarias.*

Nuestra jurisprudencia actual sobre la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias y simulación, reguladas en los art. 13, 15 y 16 LGT, se contiene en las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. cas. 1429/2018) y de 22 de julio de 2020 (rec. cas. 1074/2020), en las que se hace una exposición de las diferencias entre estas tres figuras y la ilicitud de operar actuaciones de declaración de simulación o de conflicto de aplicación de normas tributarias (art. 15 LGT) bajo la apariencia de una simple "calificación" del art. 13 LGT.

Se dijo en el FJ TERCERO de la sentencia de 2 de julio de 2020:

"[...] Breve referencia a las figuras aquí concernidas: calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación.

1. Hemos de partir de una circunstancia esencial: en la sentencia dictada por la Sala de Granada que es objeto de la presente casación se dan por probados los hechos más arriba relatados, esto es, que no hay cuatro empresarios, sino uno solo para el que trabajan los otros tres, que emiten facturas para JOSÉ ORDOÑO, SL como falsos autónomos.

La existencia de una realidad distinta de la que aparentemente realizan las personas concernidas (específicamente, una "actividad económica única" y no cuatro) no es, pues, cuestión controvertida en casación (ni podía serlo, dado su carácter fáctico).

2. Lo que debe resolverse es, de esta forma, algo estrictamente jurídico, concretamente si la Administración Tributaria puede -exclusivamente con los mimbres que pone a su disposición el artículo 13 de la Ley General Tributaria y por entender 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, consistentes en las que expresa muy bien el auto de admisión: (i) desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, (ii) atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas y (iii) recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas.

3. Muy sintéticamente, cabría decir que 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.

Como hemos visto, 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".

4. La segunda figura en estudio -según el auto de admisión- es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la Ley General Tributaria), que 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.

5. Por último, 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.

Habría, además, una simulación absoluta cuando "tras la apariencia creada, no existe causa alguna", esto es, se trata de crear una apariencia de negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar y una simulación relativa "cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes", una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley.

Es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o negocios realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

6. Es evidente que la interpretación del ordenamiento tributario constituye el punto de partida de cualquier actividad del aplicador del Derecho, incluido -obvio es decirlo- la Administración tributaria. De esta forma, el intérprete habrá de determinar en primer lugar - cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria.

Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria, si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes.

Y la cláusula antielusión de cierre (el artículo 15 de la Ley General Tributaria) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes.[...]"



Como consecuencia de la distinta naturaleza y régimen jurídico que comportan las distintas figuras examinadas, el criterio interpretativo fijado en esas sentencias se expresa en el FJ CUARTO de la STS de 2 de julio de 2020:

"[...] CUATRO. Criterio interpretativo de esta sentencia y respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión.

1. Como señalamos más arriba, en el supuesto que ahora analizamos la Administración ha considerado suficientes las potestades que le otorga el artículo 13 de la Ley General Tributaria para (i) convertir en relación laboral el vínculo empresarial aparente entre tres personas y una sociedad mercantil, (ii) considerar como una actividad empresarial única la realizada por la empresa dedicada a las instalaciones eléctricas y ficticia la efectuada por las otras tres personas físicas y, finalmente, (iii) imputar las rentas obtenidas -tanto en sede de la sociedad, como en sede de las personas naturales- de manera distinta a como ellas lo hicieron en sus respectivos impuestos directos o indirectos.

[...] 2. Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables.

Pretender que la "calificación" tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.

Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con "calificar" las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y "ajustarlas" a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los "actos, hechos o negocios") sería prácticamente absoluta y omnicomprendiva de cualquiera situación imaginable.

3. Y habría un argumento más, en absoluto baladí: en el ámbito tributario, la cuestión de distinguir entre calificación (o "recalificación", como en realidad ha sucedido aquí) y simulación -sea esta absoluta o relativa- puede adquirir una importancia capital si la contemplamos desde la perspectiva del Derecho sancionador.

Y es que una cuestión de calificación podría quedar amparada -o al menos así podría defenderse- por la ausencia de negligencia o por una interpretación razonable de la norma a fin de excluir la existencia de infracción tributaria; pero ello no sería posible cuando de la simulación se trata en la que, incluso, cabría pensar en que la ocultación propia de la simulación podría actuar como circunstancia de agravación. De esta manera, una distinción que pudiera -aparentemente- parecer inocua puede tener unos efectos absolutamente relevantes nada menos que en el ámbito del derecho sancionador.

4. En definitiva, si las instituciones -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y si, en el caso, las potestades previstas en el artículo 13 de la Ley General Tributaria no eran suficientes para la regularización llevada a efecto, procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión en el sentido siguiente (que, lógicamente, está apegado a la situación fáctica contemplada en autos):

En un caso como el que nos ocupa, no es posible, con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la Inspección de los tributos pueda desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas, por considerar que la actividad económica realmente realizada era única y correspondía a esa sociedad, bajo la dirección efectiva de su administrador, y, finalmente, recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas. [...]."

SEXTO.- *Aplicación al caso enjuiciado de la doctrina jurisprudencial expuesta en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (recurso de casación 1429/2018) y 22 de julio de 2020 (recurso de casación 1074/2020).*

La doctrina jurisprudencial que acabamos de reseñar no resulta desconocida para la Sala de instancia. Sin embargo la considera intrascendente para el caso, y ante su invocación por la demandante manifiesta que "[...] [s]in llegar a comprender cómo afecta la delimitación de las meras potestades de calificación de la Administración tributaria que hace el Tribunal Supremo en dichas sentencias a este supuesto" (*sic*), le parece bastante con las consideraciones que se contienen en el acto impugnado y se limita a aseverar que "[...] en la resolución del TEAC se afirma que la repercusión del IVA por la prestación de servicios profesionales



sujeta y no exenta, es correcta, lo que considera erróneo es el destinatario de las facturas que deben serlo los jugadores. Aprecia el TEAC que el club no tiene ningún perjuicio económico pues las comisiones pagadas forman parte de la retribución al jugador en el ámbito de la relación laboral que les une. 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 declaración (sic) la simulación [...]" (FD sexto).

Sin embargo resulta patente que, contrariamente a lo expresado en la sentencia recurrida, el examen de la pretendida actuación de calificación tributaria sí debe efectuarse bajo los criterios interpretativos expuestos en las STS de 2 y 22 de julio de 2022, cit. que exponen la actual doctrina jurisprudencial acerca de los límites entre calificación, conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, en las que hemos remarcado el alcance de la exigencia legal de diferenciar adecuadamente los límites entre una y otra figura, y el deber de la Administración de ajustar el uso de las potestades de calificación, declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y apreciación de simulación a las características reales del acto, negocio o hecho con trascendencia tributaria regularizado. Solo manteniendo el rigor necesario en la aplicación en cada caso de la figura que resulte pertinente, podrá cobrar efectividad el esquema diseñado por el legislador en la actual Ley General Tributaria, aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en línea con la reforma de los art. 23, 24 y 25 Ley 230/1963, introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Pues bien, a diferencia de lo razonado en la sentencia recurrida, consideramos que en el caso que se enjuicia, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica. La calificación de los hechos imposables, ya se ha dicho, es una operación consistente en determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado. Por tanto es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas. Sin embargo, lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular el pago de la prestación de servicios, sobre el que se ha repercutido el IVA que es objeto de liquidación en la regularización objeto de este litigio. Este negocio jurídico es dejado de lado en el proceso de la supuesta calificación, y, aislando del mismo un determinado elemento, la prestación consistente en el pago, ésta es separada por completo de aquel negocio al que respondía -en la intención de los contratantes- y se atribuye la causa y finalidad de esa prestación, y sus consecuencias tributarias, al cumplimiento de otro negocio jurídico distinto, entre sujetos parcialmente diferentes, que es el contrato de representación entre jugador y agente. Paradójicamente, el acuerdo sancionador considera que estamos ante una infracción leve, no aprecia la existencia de ocultación, y considera que la culpabilidad viene determinada, no por una actuación dolosa, sino por la omisión de la diligencia debida, apreciación que parece difícil de concordar con el esquema operativo que construye el acuerdo de liquidación.

No corresponde a este Tribunal determinar si la Administración debió declarar la existencia de simulación negocial, incardinable en el art. 16 LGT, y para cuya apreciación en el propio acto de liquidación está habilitado (art. 16.2 LGT) - no en vano el proceso argumentativo recuerda vivamente a la denominada simulación en la causa que algunas veces ha sido examinada en nuestra jurisprudencia-, o una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de normas tributarias, delimitado en sus presupuestos y consecuencias en el art. 15 LGT. Entre una y otra figura existen obviamente diferencias relevantes, tanto en sus presupuestos como en sus consecuencias -en especial las sancionadoras-, pero también procedimentales y de garantía, por la necesidad de un informe en el caso de conflicto. Sobre todo ello se extienden nuestras sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 citadas, a las que hemos de remitirnos. También es cierto que existen zonas de aparente conflicto o superposición de estas figuras que no hacen siempre fácil optar por una u otra calificación, aunque desde luego, las dificultades se presentan más vivamente en la delimitación entre conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, pero no entre estas potestades y la genuina operación de calificación jurídica, por más que el margen de aplicación de ésta última se trate de ensanchar por la Administración más allá de sus límites naturales, como ha ocurrido aquí. Lo relevante para nuestro enjuiciamiento es que, en este caso, el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible, pues en modo alguno se limita la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que aísla el flujo económico de ese negocio, y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias. Como hemos declarado en las sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 citadas, las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13



de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto.

Procede, en consecuencia, reiterar la doctrina declarada en las STS de 2 de julio de 2020 y 22 de julio de 2020, cits., y estimar el recurso de casación y el recurso contencioso-administrativo, sin que sea relevante entrar en el examen de la idoneidad del Reglamento de Agente de Jugadores para efectuar la operación de calificación, al que se refiere la cuestión de interés casacional, pues ya se ha dicho que no es tal la naturaleza jurídica del resultado del proceso aplicativo efectuado por la Administración. En cuanto a la segunda cuestión de interés casacional, relativa al principio de íntegra regularización, carece de relevancia una vez estimado el recurso contencioso-administrativo y anulada la regularización que habría de alcanzar esa plena efectividad, sin perjuicio de señalar que se trata de una cuestión en buena medida resuelta, en términos generales, en nuestras STS de 26 de mayo de 2021 (rec. núm. 574/2020) y de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020), entre otras".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 23 de febrero de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación deducido por la representación procesal del Real Madrid Club de Fútbol ha de ser estimado, pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, lo que, a su vez, comporta la estimación de la pretensión actuada en la instancia.

QUINTO. Pronunciamiento sobre las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico sexto de la sentencia de 23 de febrero de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 5730/2021 .

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Ana Isabel Arranz Grande, en representación del **REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL**, contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 423/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 423/2020, interpuesto por el referido recurrente contra el acuerdo de 23 de enero de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatorio de las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra el acuerdo de liquidación de 11 de mayo de 2016 del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al período 04/2011 a 06/2014, ambos incluidos, y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador dictado el 3 de enero de 2017 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, con anulación de la resolución económico administrativa así como los acuerdos de liquidación y sancionador impugnados, que se declaran sin valor ni efectos, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.