



Roj: **STS 2677/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2677**

Id Cendoj: **28079130022024100149**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/05/2024**

Nº de Recurso: **80/2023**

Nº de Resolución: **862/2024**

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

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

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4837/2022,**
ATS 9302/2023,
STS 2677/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 862/2024

Fecha de sentencia: 20/05/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 80/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/05/2024

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

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 80/2023

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

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 862/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de mayo de 2024.

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. **80/2023**, interpuesto por la procuradora doña María Belén Montalvo Soto, en representación de la entidad **CLUB ATLÉTICO DE MADRID, S.A.D.**, contra la sentencia dictada el 28 de octubre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 774/2019.

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 Excmo. 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 28 de octubre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 774/2019 deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 11 de junio de 2019, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución del recurso de reposición que confirma la liquidación practicada por el concepto tributario de Retenciones a cuenta de la imposición de no residentes, período 2010.

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

"FALLO: Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de Club Atlético de Madrid S.A.D. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2019 (R.G.: 00/04097/2016), debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, imponiendo a la parte recurrente el pago de las costas procesales causadas en esta instancia".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña María Belén Montalvo Soto, en representación del Club Atlético de Madrid, S.A.D., 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) El artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

(ii) El artículo 1255 del Código Civil ["CC"].

(iii) El artículo 7 del Convenio 181 de la Organización Internacional del Trabajo ["OIT"], ratificado por España el 19-5-1999 (BOE de 13-9-1999).

(iv) La jurisprudencia que interpreta los anteriores preceptos.

2. La Sala de instancia, por auto de 13 de diciembre de 2022, 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 Club Atlético de Madrid, S.A.D., 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 5 de julio de 2023, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

"[...] **2.1.** Determinar si la Administración tributaria puede, en ejercicio de la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT, aislar el flujo económico del negocio que se dice calificar, y situarlo en otro esquema negocial paralelo que, se indica, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias.



2.2 En caso de que la respuesta a la anterior cuestión sea negativa, determinar si la reconducción de los actos a otro esquema negocial paralelo configura un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, máxime cuando existen servicios reales que son declarados por las partes.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el artículo 1255 del Código Civil y el artículo 7 del Convenio 181 de la Organización Internacional del Trabajo.

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 Belén Montalvo Soto, en la representación ya acreditada del Club Atlético de Madrid, S.A.D., interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 21 de septiembre de 2023, 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, tras fundamentar la infracción del artículo 1255 del Código Civil, del artículo 7 del Convenio 181 OIT y del artículo 13 LGT, y referirse a sentencias recientes de esta Sala en las que se ha creado doctrina en recursos de casación similares al presente [SSTS de 23-2-2023 (rec. cas. 5730/2021, ECLI:ES:TS:2023:616 y 5915/2021, ECLI:ES:TS:2023:610) y STS de 22-6-2023 (rec. cas. 4702/2021, ECLI:ES:TS:2023:2804)], afirma que la respuesta a las cuestiones de interés casacional formuladas en el auto ha de ser la siguiente:

"[...] la respuesta que esta parte espera -en relación con la primera pregunta con interés casacional- del Alto Tribunal debiera ser congruente con la doctrina dictada hace unos meses (las tan citadas SSTS 23-2-2023 y 22-6-2023) en el sentido de que la aplicación por la AEAT del art. 13 LGT en el caso de autos es inapropiada para recalificar el negocio jurídico realmente producido (mediación o corretaje). Y ello es así por cuanto que en los hechos realmente acontecidos no existen indicios de incumplimiento fiscal que pudieran llevar a la aplicación de tal medida antifraude o elusión, siendo así que el haz de derechos y obligaciones que definen tal negocio jurídico tiene sustantividad propia y se muestran conformes con la legalidad vigente.

35. - El auto de admisión del presente recurso de casación incluye una **segunda pregunta con interés casacional** en virtud de la cual el TS debe pronunciarse, en caso de que sea negativa la respuesta a la primera cuestión de interés casacional antes referida, como se propone por esta parte y resulta previsible de la jurisprudencia reciente ya citada. Particularmente, el auto de admisión insta a la Sección 2ª de la Sala 3ª el TS a que se pronuncie sobre *"si la reconducción de los actos a otro esquema negocial paralelo configura un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, máxime cuando existen servicios reales que son declarados por las partes"*.

36. - Es preciso indicar, en primer lugar, que la segunda pregunta con interés casacional planteada en el auto de admisión ostenta una cierta novedad en el panorama jurídico antes narrado en casos similares ya resueltos por el TS (las tan citadas SSTS de 23-2-2023 y de 22-6-2023).

37. - Pero también debe expresarse, en segundo lugar, que la segunda pregunta con interés casacional que formula el auto de admisión -referida, en suma, a la oportunidad de haber aplicado en el caso concreto la institución de conflicto en la aplicación de la norma tributaria que contempla el art. 15 LGT- resulta, en nuestra opinión y como se fundamentará seguidamente, extravagante e improcedente.

38. - Ello es así, primeramente, porque la segunda cuestión que plantea el auto de admisión del presente recurso de casación no se debatió en la instancia, siendo así que en puridad faltaría el juicio de relevancia que requiere el art. 89.2.d) LJCA y que debería haber impedido, en la normalidad de los casos, que se interrogara a la Sección 2ª de la Sala 3ª del TS sobre tal aspecto. En efecto, el art. 15 LGT no fue relevante ni determinante en la resolución ahora recurrida, pues ninguna referencia a tal precepto hizo la SAN de 28-10-2022 y, menos aún, aludió en su *ratio decidendi* conflicto alguno en la aplicación de la norma tributaria. Y tampoco fue invocado tal precepto por las partes del proceso. Siendo ello así, ¿cómo es que trae a colación el auto de admisión del presente recurso de casación un precepto que no ha sido referido o debatido ni por la sentencia recurrida ni por las partes?

39. - Y, además, es doctrina común del TS que el interés casacional objetivo no puede entenderse en abstracto y separado de los hechos acontecidos y debatidos en la instancia, sino que debe referirse necesariamente a ellos.

(...)

47. - En consecuencia, acaso lo más coherente con su propia doctrina sería que el TS contestara a la segunda pregunta con interés casacional formulada por el auto de admisión que no corresponde a dicho órgano jurisdiccional determinar si debió seguirse el procedimiento previsto en el art. 15 LGT para declarar conflicto

en la aplicación de la norma tributaria pero que, en todo caso, el uso de una vía procedimental equivocada (recalificación del art. 13 LGT) no puede por menos que determinar la nulidad de pleno derecho de la liquidación dictada por la Administración"

Deduca las siguientes pretensiones:

"[...] 48. - La pretensión deducida por mi mandante en el presente recurso de casación es, pues, que se case y anule la sentencia de 28-10-2022 dictada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el procedimiento ordinario 774/2019, por resultar contraria a Derecho en los términos antes indicados, y que se dicte una resolución en la misma línea de la doctrina fijada en la tantas veces citada STS de 22-6-2023, que dirime un caso sustancialmente idéntico al del presente recurso de casación, y en las también referidas SSTS de 23-2-2023, procediendo "[...] reiterar la doctrina declarada en las SSTS de 2 de julio de 2020 y 22 de julio de 2020 , y de 23 de febrero de 2023 , 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" (STS 22-6-2023 cit., FJ 6º).

49. - En particular, se pretende un pronunciamiento del TS en virtud del cual se fije la siguiente doctrina: (i) que no cabe recalificar, en supuestos como el contemplado en el caso de autos y con base en el art. 13 LGT, negocios jurídicos realmente efectuados por las partes y conformes con nuestro ordenamiento jurídico cuando, además, no se intuye de los mismos resquicio alguno de intención defraudatoria o elusoria; (ii) que la desviación procedimental producida -al aplicar el art. 13 LGT en lugar de otros preceptos posibles que conllevarían a procedimientos tributarios distintos que podrían haberse seguido por la Administración tributaria- determina la nulidad de pleno derecho de la liquidación dictada por la AEAT; y (iii) que no cabe pronunciarse sobre si la AEAT debía o no haber seguido el procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma tributaria recogido en el art. 15 LGT, al ser tal cuestión genérica e hipotética y no haberse debatido en la sentencia que se recurre ni planteado por las partes en el litigio que dio lugar a la misma".

Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...] por la que **CASE y ANULE** la resolución recurrida ya referenciada, estimando plenamente nuestro recurso en los términos interesados".

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 noviembre de 2023, en el que aduce que si bien "[e]s cierto que la "problemática" del presente caso -a juzgar por el AA- es "semejante" a la de los casos ya resueltos...esa semejanza no impide que se den en el caso circunstancias diferentes y decisivas. Así que veremos, y en esto se cifra nuestra oposición, (i) que la cuestión del correcto uso de la facultad o potestad del art. 13 de la LGT no fue planteada en la instancia sino que es una cuestión nueva, por lo que no cabe entrar en la misma; y (ii) subsidiariamente, que la doctrina jurisprudencial establecida, que no cuestionamos en absoluto, proyectada sobre las circunstancias de nuestro caso, conduce a la desestimación del recurso".

En relación con la segunda cuestión de interés casacional afirma que no ha lugar a dar respuesta a esta cuestión pues "[...] en nuestro caso, donde no hay otra causa -real o aparente- de los pagos que no sean los servicios prestados por los agentes a los jugadores", "la recurrente, en su escrito, niega a esta cuestión toda relevancia para su pretensión impugnatoria" y "[...] no se da en el caso, ni nadie ha pretendido que se diera, actos o negocios " *notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*", añadiendo que "[c]omo la casuística es potencialmente muy amplia, las cuestiones abstractas merecerán tal o cual respuesta dependiendo de las circunstancias de cada caso. En el presente, hemos justificado el recto uso de la potestad de calificación, perfectamente ajustado a esas circunstancias".

Sobre la pretensión deducida por el recurrente y el pronunciamiento que solicita, afirma que:

"[...] Nuestra posición acerca de las cuestiones de interés casacional objetivo es que procede confirmar la jurisprudencia existente acerca de la delimitación entre las potestades administrativas atribuidas por los arts. 13, 15 y 16 de la LGT, y que la aplicación de esa doctrina a cada caso arrojará un resultado u otro dependiendo de sus concretas circunstancias (en el sentido de que, por ejemplo, se concluirá en unos casos que la Administración ha actuado dentro de los límites del art. 13 y en otros casos que los ha transgredido).

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

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



Por providencia de 10 de noviembre de 2023, 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 22 de febrero de 2024 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 mayo de 2024, 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 Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por la representación procesal del Club Atlético de Madrid, S.A.D., es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a las cuestiones que formula el auto de admisión, consistentes, en determinar si la Administración tributaria puede, en ejercicio de la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT, aislar el flujo económico del negocio que se dice calificar, y situarlo en otro esquema negocial paralelo que, se indica, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias; y en caso de que la respuesta a la anterior cuestión sea negativa, determinar si la reconducción de los actos a otro esquema negocial paralelo configura un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, máxime cuando existen servicios reales que son declarados por las partes.

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. Actuaciones de comprobación e investigación.

La entidad había presentado autoliquidaciones por el concepto de retenciones a cuenta imposición de no residentes, por los períodos mensuales de noviembre y diciembre de 2010. Como consecuencia de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general sobre los conceptos tributarios y períodos mencionados, con fecha 4 de enero de 2016, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria notificó al Club Atlético de Madrid, S.A.D. (en adelante, Atlético de Madrid) el acuerdo de liquidación del que resultó una deuda tributaria a ingresar de 247.290,89 euros, de los que 199.200,00 eran de cuota y 48.090,89 euros eran de intereses de demora.

La regularización efectuada consistía, en lo que ahora interesa, en lo siguiente:

- Por una parte, el acuerdo de liquidación señalaba que la entidad satisfacía cantidades a agentes o representantes de jugadores de fútbol como consecuencia del fichaje de jugadores, su traspaso, la rescisión del contrato que les ligaba al obligado tributario, la ampliación o la modificación del contrato. La inspección consideró, sin embargo, que aun cuando las retribuciones se satisfacían por el club a los agentes, junto con las cuotas de IVA repercutidas por los agentes, en realidad el club pagaba los servicios al agente por cuenta del jugador, dado que el agente estaba prestando un servicio al jugador, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA. Por ello, las cantidades satisfechas por el club a los agentes o representantes debían considerarse retribuciones monetarias de los futbolistas como rendimientos del trabajo, que no fueron sometidos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR) y que tampoco fueron declarados por los jugadores en el IRNR, por lo que procedía exigir al obligado tributario las retenciones no practicadas.

2.2. Recurso de reposición.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, el Atlético de Madrid interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica con fecha 1 de junio de 2016.

2.3. Reclamación económico-administrativa.

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, R.G. número NUM000, que fue desestimada en resolución de 11 de junio de 2019.

2.4. Recurso contencioso-administrativo.

Disconforme con la anterior resolución, la entidad interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 774/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó por sentencia de 28 de octubre de 2022.

La sentencia recurrida, tras recoger las cuestiones litigiosas que se suscitan por las partes, referir los antecedentes de interés y desestimar la alegación de prescripción del derecho de la Administración, examina en el FJ Cuarto la conformidad a Derecho de la liquidación al calificar los pagos realizados por el club a los agentes que han sido objeto de regularización como rendimientos del jugador, destacando los siguientes particulares relevantes:

"[...] Como punto de partida procede subrayar que sobre casi todos estos puntos ya existe un criterio de la Sala al que, por elementales razones de seguridad jurídica y de unidad de doctrina, hemos de ajustar nuestra decisión.

Nos referimos, entre otras, a las sentencias de la Sección 5ª de 26 de mayo de 2021 (ROJ: SAN 2441/2021), de la Sección 5ª de 26 de mayo de 2021 (ROJ: SAN 2442/2021) y de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022)".

Reproduce extensamente los razonamientos de la sentencia de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022, FJ 2.2).

Seguidamente, entra a dar respuesta a las cuestiones suscitadas en la demanda, tales como la asimilación de los agentes intermediarios a las agencias de colocación, la regularización con fundamento en una normativa privada, valor y alcance del informe aportado por la actora con la ampliación a la demanda (informe FIFA), y en relación al cambio de criterio administrativo respecto del seguido por la Inspección de los Tributos hasta 2010, reproduce los términos de la sentencia de la Sección 5ª de 26 de mayo de 2021 (ROJ: SAN 2441/2021, FJ 8).

A continuación, examina las cuestiones de alcance particular en los siguientes términos:

"Dilucidar si el agente ha prestado sus servicios al club o al jugador es una cuestión de índole fáctica y, por tanto, con una forzosa proyección probatoria.

Como hemos visto, la posición adoptada por la Sala no niega que tal supuesto pueda darse pero exige su debida acreditación (" *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*").

En el presente caso, la resolución impugnada refrenda la valoración realizada por la Inspección de los tributos acerca de que, en el caso de los jugadores D. Sixto y D. Valeriano , las entidades NCS Universal Rights BV e IMG OVerseas Inc actuaron como agentes de los jugadores y no como agentes del Club Atlético de Madrid (pp. 12 y siguientes de la resolución impugnada).

A este respecto, el Tribunal Económico-Administrativo Central razona del siguiente modo en las pp. 12 y 13 de la resolución impugnada:

(...)

A juicio de la Sala, la valoración probatoria realizada por la Inspección para considerar acreditado que los agentes intervinieron prestando sus servicios a los respectivos jugadores y no al club resulta razonable y razonada.

Por lo que se refiere a los contratos, la crítica que dirige la demanda a esta valoración se centra en señalar que, a falta de una autorización expresa de los jugadores al club para que este abonara en nombre de aquellos las retribuciones debidas a los agentes por sus labores de intermediación, debe entenderse que las cantidades abonadas a los referidos agentes obedecen en realidad a la retribución acordada por los servicios prestados al club.

Sin embargo, esta crítica se revela insuficiente para desvirtuar la valoración probatoria realizada por la Inspección y refrendada por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Por una parte, la tesis de la Administración tributaria se sustenta sobre una serie de datos que tienen un reflejo positivo y susceptible de corroboración en los respectivos contratos.

Datos de los que, como se ha expresado, se infiere razonablemente la tesis sobre la que se sustenta la regularización de la situación tributaria del contribuyente.



Y que resultan corroborados periféricamente por otros indicios (como las noticias en prensa).

Conclusión que no queda desmentida por las circunstancias opuestas por la recurrente como contraindicios (por ejemplo, en las pp. 16 y siguientes del escrito de conclusiones), pues estos no llegan a tener la intensidad suficiente para invalidar la conclusión alcanzada por la Inspección.

Aunque falte la autorización expresa de los jugadores a que alude la recurrente o aunque alguna cláusula del contrato pudiera interpretarse a favor de la tesis de la recurrente, del conjunto de los datos manejados por la Inspección se puede inferir razonablemente que los pagos efectuados a los agentes en virtud de dichos contratos han sido realizados por los servicios prestados a favor de los jugadores y no a favor del club.

A juicio de la Sala, insistimos, la valoración probatoria en que se basa el criterio administrativo resulta totalmente consistente.

Además, como señaló la sentencia de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022, FJ 2.6), a propósito de una alegación similar, " *Según el recurrente no consta el consentimiento del jugador para que el club remunere al intermediario en su nombre. Ya hemos expuesto que el artículo 1.158 del Código civil prevé que pueda hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe o lo ignore el deudor*".

Por otra parte, no ha quedado acreditada una "intermediación dual", por emplear la expresión utilizada en la sentencia de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022, FJ 2.2), reiterando aquí las mismas valoraciones allí expresadas a este mismo respecto.

También en este punto conviene traer a colación la sentencia de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022, FJ 2.6), en la que se declara lo siguiente a propósito de este mismo extremo:

(...)

Tampoco resulta acreditado, en tercer lugar, que la actuación de los agentes se haya desenvuelto en los términos especificados en el informe FIFA para constituir una excepción a la prohibición de doble representación, es decir, que " *(el agente o representante de jugadores) no prestase ningún servicio específico de asesoramiento o mediación en favor de ese jugador, en relación con la negociación de su contrato laboral con un Club y al mismo tiempo actuase como mediador, en nombre y por cuenta del club interesado en la contratación laboral de ese jugador*".

Y, finalmente, el principio de facilidad probatoria que debe operar en este caso en contra de los intereses de la entidad recurrente.

A partir de la actividad probatoria desarrollada por la Inspección a la que hemos hecho mención, era carga de la entidad recurrente aportar al procedimiento aquellos elementos de convicción de los que pudiera derivarse que los pagos efectuados a los agentes fueron realizados en retribución de servicios prestados a favor del club y no de los jugadores.

Principio de facilidad probatoria al que también se refirió la sentencia de la Sección 5ª de 26 de mayo de 2021 (ROJ: SAN 2441/2021, FJ 7) al razonar lo siguiente:

(...)

Y en lo que atañe a las noticias de prensa, también aquí hemos de remitirnos a lo resuelto previamente en la sentencia de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022, FJ 2.6), en el sentido siguiente: " *No cabe negar todo valor probatorio a las noticias de prensa publicadas en páginas web dado el tenor del artículo 299.2 LEC , sin perjuicio de impugnar la autenticidad del documento, lo que no consta*". Y en la sentencia de la Sección 5ª de 26 de mayo de 2021 (ROJ: SAN 2441/2021, FJ 7), en cuanto a que " *La prueba de que el intermediario que figura en los contratos firmados con el club es el agente deportivo del jugador se ha acreditado por la Administración tributaria (...) con las notas de prensa en las que se reconoce quien es el agente o representante del jugador que, si bien no pueden fundamentar la regularización practicada, constituyen un indicio adicional que coadyuva a corroborar dicha calificación*".

El motivo se desestima".

En último término, en el FJ Quinto se razona sobre la nulidad del acuerdo de liquidación por incorrecta calificación de la renta atribuida a los empleados de la entidad como retribución dineraria sujeta a retención, en los siguientes términos:

"El último motivo de impugnación que se articula en la demanda sostiene, en síntesis, que la supuesta retribución al jugador que constituiría el pago a los agentes jamás podría ser considerado como retribución dineraria " *ya que en las retribuciones por este concepto indicadas en el contrato federativo suscrito con el*



jugador no consta" (p. 56 de la demanda). Por lo que, según esta lógica, solo cabría considerarlo como retribución en especie, pero en tal caso no se trataría de rentas sujetas a retención sino a ingreso a cuenta, por lo que la calificación de la deuda sería incorrecta y el acuerdo de liquidación resultaría nulo.

Tampoco en este punto la tesis de la demanda merece favorable acogida.

Como hemos visto, la argumentación de la entidad recurrente se basa en los términos literales del contrato y en la interpretación *a contrario sensu* de los mismos.

Dado que el pago realizado por el club a los agentes en nombre y por cuenta de los jugadores no está expresamente contemplado en los contratos federativos como retribución dineraria a favor de estos últimos, la consecuencia que se extrae de todo ello es que deben caracterizarse como retribuciones en especie sujetas a ingreso a cuenta y no a retención y que la liquidación impugnada queda privada de todo fundamento objetivo.

Sin embargo, la Sala no comparte la argumentación expuesta por varias razones.

Destacaremos dos.

En primer lugar, el hecho mismo de que los contratos no recojan que el pago por el club a los agentes se realiza en nombre y por cuenta de los jugadores es el supuesto que está en la base de la calificación realizada por la Inspección de los tributos al amparo del art. 13 de la LGT.

Lo que nos sitúa *prima facie* ante la tarea de dilucidar si esa concreta calificación resulta conforme a Derecho o no.

Ya hemos contestado positivamente a este interrogante en el fundamento anterior.

Presupuesto lo anterior, la tesis de la recurrente ya no puede prosperar porque se basa en una premisa que ya ha sido descartada por la Sala (que la literalidad de los términos de los contratos reflejaban fiel e íntegramente la "*verdadera naturaleza jurídica*" de los negocios realizados o, en particular, que los pagos realizados por el club a los agentes retribuían servicios prestados al mismo club y no a los jugadores), todo ello conforme a lo dispuesto en el art. 13 de la LGT y a su interpretación jurisprudencial (por ejemplo, en sentencia del Tribunal Supremo de 13 de enero de 2011 - ROJ: STS 412/2011, FJ 6).

En segundo lugar, tampoco se comparte por la Sala el procedimiento argumental que se aprecia en la exposición de la recurrente al introducir la oposición entre retribuciones dinerarias y retribuciones en especie como única respuesta posible al dilema planteado.

Que la literalidad de los términos del contrato no recoja que el pago realizado por el club a los agentes se realizaba en nombre y por cuenta de los jugadores no conduce inexorablemente a considerar tales pagos a la luz de esa disyuntiva teórica.

Existen otras alternativas.

Y una de ellas es la que ha seguido la Inspección al recurrir a la calificación ex art. 13 de la LGT y apreciar en consecuencia que el pago realizado por el club a los agentes se realizaba en realidad en nombre y por cuenta de los jugadores.

Pues bien, dado que la parte recurrente pretende introducir en el debate es un falso dilema (también conocido como falacia del tercero excluido) y dado que se ha declarado conforme a Derecho el criterio de la Inspección a propósito de la verdadera naturaleza jurídica de los pagos realizados por el club a los agentes, no resulta preciso ahondar en el examen de las restantes cuestiones que la recurrente plantea en la demanda acerca de este punto.

El motivo se desestima".

SEGUNDO. Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, a efectos del presente recurso será objeto de interpretación el artículo 13 de la LGT, que dispone:

"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".

2. También habrá de ser interpretado el artículo 1255 del Código Civil, que establece:

"Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público."



3. En último término, el artículo 7 del Convenio 181 de la Organización Internacional del Trabajo ["OIT"], señala:

"1. Las agencias de empleo privadas no deberán cobrar a los trabajadores, ni directa ni indirectamente, ni en todo ni en parte, ningún tipo de honorario o tarifa.

2. En interés de los trabajadores afectados, la autoridad competente, previa consulta con las organizaciones más representativas de empleadores y de trabajadores, podrá autorizar excepciones a lo dispuesto en el párrafo 1 del presente artículo respecto de determinadas categorías de trabajadores, así como de determinados servicios prestados por las agencias de empleo privadas.

3. Todo Miembro que autorice excepciones en virtud del párrafo 2 del presente artículo deberá, en las memorias que envíe de conformidad con el artículo 22 de la Constitución de la Organización Internacional del Trabajo, suministrar información acerca de esas excepciones y motivarlas debidamente."

TERCERO. Primera cuestión de interés casacional. Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a las SSTS núm. 234/2023, de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. núm. 5730/2021), núm. 238/2023, de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. 5915/2021) y núm. 852/2023, de 22 de junio de 2023 (rec. cas. 4702/2021).

1. Ya se ha expuesto que la primera cuestión de interés casacional se contrae a determinar si la Administración tributaria puede, en ejercicio de la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT, aislar el flujo económico del negocio que se dice calificar, y situarlo en otro esquema negocial paralelo que, se indica, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias.

2. Pues bien, en el recurso de casación núm. 5730/2021-sustancialmente idéntico a éste- se ha dictado la primera de las sentencias en las que se aborda la totalidad de las cuestiones controvertidas, a la que le han seguido otras posteriores [SSTS núm. 238/2023, de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. 5915/2021) y núm. 22 de junio de 2023 (rec. cas. 4702/2021)].

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 aquellas sentencias, en las que se abordan similares cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Hemos dicho en la última sentencia cit. núm. 852/2023, de 22 de junio de 2023 (rec. cas. 4702/2021), 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, regularidad del procedimiento que concluyó con la imposición de sanción como consecuencia de aquella regularización, está vinculado a la procedencia de la regularización.

Sobre esa primera cuestión, se señala en el 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 arts. 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 concurran 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:

"[...] Artículo 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 [...]."

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 es la existente entre el jugador y el agente representante del mismo. Así pues, lo que realmente se quiere decir no es que no existan los contratos entre el Club y el agente del jugador sino que se niega que sean la causa de los pagos del club a los agentes.

Sin embargo, es evidente que todas las consideraciones de la Administración tributaria y de la resolución del TEAR 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 el contrato en cuyo cumplimiento las partes afirman haber realizado los pagos, y atribuir los mismos al cumplimiento de otro contrato, el del agente con el jugador. 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.

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 obligaciones tributarias, constando carta de reconocimiento de deuda por el Valencia CF, SAD a favor de T... SL, reflejando los distintos pagos que habrían de realizarse en cumplimiento del mismo por las gestiones en el traspaso del jugador de la S.S. ..., y las facturas emitidas por T..., SL al Valencia CF SAD.

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" (arts. 15 y 16 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 arts. 13, 15 y 16 LGT, jurisprudencia que pasamos a exponer seguidamente, con cita de lo argumentado en la STS 234/2023, de 23 de febrero (rec. cas. 5730/2021) y las que en ella se invocan, sentencia en la que se dijo:

"[...] 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 ... 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 concurran 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, cit.:

"[...] 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 omnicompreensiva 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. [...]"

QUINTO.- *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 1432/2018).*

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 SSTs de 2 y 22 de julio de 2020, *cits.* 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 arts. 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 SSTs de 2 de julio de 2020 y 22 de julio de 2020, y de 23 de febrero de 2023, cit., 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".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 22 de junio de 2023 cit., de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los precedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación, pues, al igual que en los casos examinados en las sentencias cit., 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, de forma que 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, excediéndose de los márgenes que la ley tributaria permite a la operación de calificación, márgenes que han sido rebasados de manera evidente e incontrovertible, pues en modo alguno se ha limitado la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que ha aislado el flujo económico de ese negocio, y lo ha situado 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.

3. Aduce el Abogado del Estado que la cuestión del correcto uso de la facultad o potestad del art. 13 de la LGT no fue planteada en la instancia, sino que es una cuestión nueva, sobre la que no cabe entrar. Obviamente esta cuestión no es nueva, pues estuvo presente en el debate suscitado por las partes, y se analizó por la sentencia recurrida -"[...] una de ellas es la que ha seguido la Inspección al recurrir a la calificación ex art. 13 de la LGT y apreciar en consecuencia que el pago realizado por el club a los agentes se realizaba en realidad en nombre y por cuenta de los jugadores [...]"-, por lo que la denuncia que invoca el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación en absoluto altera los términos del debate sostenido en la instancia.

CUARTO. Segunda cuestión de interés casacional.

Se nos requiere en el auto de admisión, como segunda cuestión de interés casacional, determinar " *si la reconducción de los actos a otro esquema negocial paralelo configura un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, máxime cuando existen servicios reales que son declarados por las partes*".

La Sala no puede pronunciarse sobre esta cuestión. En primer lugar, porque ambas partes coinciden en que es una cuestión que no se corresponde con los razonamientos de la sentencia impugnada. No se planteó, ni por ende fue discutido ni tratado en la sentencia, la cuestión atinente a si la reconducción de los actos a otro esquema negocial configura o no un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En segundo lugar, no corresponde a este Tribunal determinar si la Administración debió declarar la existencia de simulación negocial, incardinable en el art. 16 LGT, 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, tal y como ha expuesto esta Sala en las sentencias de 23 de febrero y 22 de junio de 2023, cit. En último término, implicaría un pronunciamiento en abstracto, separado de los hechos acontecidos y debatidos en la instancia.



En consecuencia, no resulta procedente entrar en su examen, pues como ha declarado esta Sala en reiterada jurisprudencia, de las que cabe citar las SSTs de 26 de febrero de 2020 (rec. cas. 1903/2018) y de 23 de diciembre de 2022 (rec. cas. 1763/2021), entre otras, el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la Sección de Enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, puesto que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no se puede desvincular del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Por ello las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane de la sentencia debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que la fijación de la doctrina jurisprudencial debe adaptarse a las circunstancias y límites del caso concreto, sin entrar sobre las cuestiones que, aun cuando pudieran presentar interés casacional, resultan ajenas e irrelevantes para resolver el caso concreto.

QUINTO. 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 Club Atlético de Madrid, S.A.D., 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.

SEXTO. 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 22 de junio de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 4702/2021.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Belén Montalvo Soto, en representación de la entidad **CLUB ATLÉTICO DE MADRID, S.A.D.**, contra la sentencia dictada el 28 de octubre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 774/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 774/2019, interpuesto por el referido recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 11 de junio de 2019, que desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución del recurso de reposición que confirma la liquidación practicada por el concepto tributario de Retenciones a cuenta de la imposición de no residentes, período 2010, con anulación de la resolución económico administrativa así como del acuerdo de liquidación impugnado, que se declaran sin valor ni efectos, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales 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.