



Roj: **SAN 5217/2022 - ECLI:ES:AN:2022:5217**

Id Cendoj: **28079230042022100769**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **06/09/2022**

Nº de Recurso: **881/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ASUNCION SALVO TAMBO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000881 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 16067/2019

Demandante: SEVILLA FUTBOL CLUB SA DEPORTIVA,

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

SENTENCIA Nº :

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a seis de septiembre de dos mil veintidós.

La Sala ha visto los autos del recurso contencioso administrativo **num. 881/19** que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **la entidad SEVILLA FUTBOL CLUB S.A. DEPORTIVA**, representada por la Procuradora de los Tribunales D^a Macarena Limón Frayle, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 10 de julio de 2019, por la que se estimó en parte la reclamación interpuesta contra la resolución del recurso de reposición, de 9 de junio de 2017, por la que se confirmó la liquidación dictada por la Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria, relativa al IRPF/ Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre rendimientos del trabajo y profesionales, períodos mensuales de octubre de 2011 a septiembre de 2015.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.



ANTECEDENTES DE HECHO

1. La parte actora interpuso, en fecha 20 de noviembre de 2019 este recurso; admitido a trámite y reclamado el expediente se le dio traslado para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo y forma mediante escrito presentado el 28 de julio de 2020 y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

&q uot; ... tras los trámites legales, dicte sentencia por la que, estimando el recurso contencioso-administrativo, declare no ajustada a derecho el contenido de la resolución recurrida y en consecuencia se anule la liquidación. Todo ello por ser de justicia que respetuosamente pido en Sevilla, a 27 de julio de 2020. "

2. El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 14 de octubre de 2020, en el cual, tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación del recurso formulado de contrario.

3. Se fijó la cuantía del recurso en 2.318.579,48. euros y recibido a prueba el procedimiento se declararon inadmisibles las pruebas solicitadas por la actora, tras lo cual se presentaron por las partes los respectivos escritos de conclusiones, quedando seguidamente las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

4. Se señaló para votación y fallo el día 9 de junio de 2022, habiendo continuado la deliberación el día 20 de julio siguiente, en que efectivamente se deliberó y votó.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción. Y ha sido **Ponente la Ilma. Sra. D^a María Asunción Salvo Tambo, Presidente de la Sección.**

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. SEVILLA FÚTBOL CLUB, S.A. DEPORTIVA impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 10 de julio de 2019, por la que se estimó en parte la reclamación interpuesta contra la resolución del recurso de reposición, de 9 de junio de 2017, por la que se confirmó la liquidación dictada por la Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria, relativa al IRPF/Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre rendimientos del trabajo y profesionales, períodos mensuales de octubre de 2011 a septiembre de 2015.

La resolución impugnada acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos que se señalan en la propia resolución. Así -en el FJ OCTAVO - señala:

"OCTAVO.- Recapitulando lo que expuesto, procede estimar en parte la reclamación, anulando el acuerdo de resolución del recurso de reposición impugnado, así como la liquidación subyacente, en los siguientes términos:

a) Anular la liquidación practicada en cuanto a las retenciones regularizadas sobre la indemnización satisfecha por el Club al jugador Don Domingo , ordenando su sustitución por otra en la que las citadas retenciones se calculen sobre la indemnización reducida en el 40% de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.2 LIRPF.

b) Ordenar la devolución de las retenciones ingresadas a cuenta del IRPF de los meses de enero a mayo de 2015, correspondientes a los jugadores Don Edemiro y Don Elias .

c) Confirmar la liquidación en los restantes elementos que la componen."

2. Los anteriores actos administrativos traen su causa de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general desarrolladas en relación, entre otros, con el concepto tributario y períodos de liquidación referidos, que culminaron con el acuerdo de liquidación controvertidos en el que, entre otros extremos, se hizo constar que:

"i) A lo largo del período comprobado, el obligado tributario había satisfecho determinados importes a agentes y/o representantes de jugadores de fútbol (en virtud de contratos suscritos con ellos), a consecuencia de servicios relativos a la contratación de jugadores, así como a la renovación, ampliación, traspaso de derechos, rescisión del contrato que les ligaba al obligado tributario, etc.

La Inspección considera que determinadas retribuciones satisfechas por la entidad a los agentes de los jugadores de fútbol deben considerarse efectuadas por cuenta de éstos, dado que los agentes prestan sus servicios a los deportistas, y no al Club de fútbol, de acuerdo con el régimen de incompatibilidad establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA. En consecuencia, dichas retribuciones deben calificarse como rendimientos del trabajo de los futbolistas.



ii) El obligado tributario satisfizo al jugador Don Domingo una indemnización a consecuencia de la extinción de la relación laboral, por importe de 425.000,00 euros. El club de fútbol no practicó retención a cuenta del IRPF, ya que a su entender la citada indemnización constituía renta exenta en virtud del artículo 7.e) de la Ley 35/2006, LIRPF.

A juicio de la Inspección, la extinción de la relación laboral fue el resultado del mutuo acuerdo entre las partes, por lo que la indemnización satisfecha no goza de exención en el IRPF y debió ser sometida a retención.

ii) i) En atención a la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo, la Inspección hace constar que los importes satisfechos por el obligado tributario a los agentes de los jugadores, así como la indemnización por despido satisfecha, rendimientos todos ellos que no sometió a retención a cuenta del IRPF de los jugadores, no fueron declarados por éstos en la base imponible de sus autoliquidaciones del IRPF, por lo que procede exigir al obligado tributario las retenciones no practicadas.

iv) En el curso de las actuaciones, el obligado tributario aportó escrito dirigido a la DCGC, de solicitud de devolución de ingresos indebidos y de subsanación de las autoliquidaciones presentadas de los meses de enero a septiembre de 2015, modelo 111 (Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta) y al modelo 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Concretamente, en cuanto a los futbolistas Don Edemiro y Don Elías, se señala que se habían liquidado retenciones a cuenta IRPF correspondientes a los meses de enero a mayo de 2015 de forma errónea, como si los futbolistas hubiesen tenido en 2015 su residencia en España. Por lo tanto, solicitan devolución de cuotas ingresadas por Retenciones a cuenta de IRPF correspondientes a los 5 primeros meses de 2015. 2 de 23."

La Inspección denegó la devolución solicitada por considerar que la residencia fiscal en Italia, en el caso del Sr. Gines, y Turquía, en el del Sr. Elías, no había sido acreditada.

La hoy recurrente formuló recurso de reposición frente al anterior liquidación, el cual fue parcialmente estimado.

A su vez contra la resolución del recurso de reposición, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC que fue resuelta, en el sentido más arriba indicado, mediante la resolución que constituye el objeto de la presente impugnación.

3. Son tres los aspectos de la regularización que han suscitado controversia tanto en vía económico-administrativa, primero, como después, y según se verá, en vía jurisdiccional:

- El primero de ellos, la consideración de los importes pagados por la Sociedad recurrente a los agentes de jugadores, que la Sociedad consideró que los pagos se efectuaron por servicios prestados al Club y no a los jugadores.

- El segundo, si la indemnización por despido satisfecha al jugador D. Domingo constituye renta exenta en virtud del artículo 7 e) LIRPF y, por lo tanto, no está sujeta a retención.

- Y, en tercer lugar, las consecuencias de la no residencia en España en 2015 de dos jugadores del Club recurrente.

4. El TEAC en la resolución impugnada resuelve la primera y fundamental de las cuestiones planteadas en los siguientes términos:

"TERCERO.- Entrando en las cuestiones de fondo que se plantean en el expediente, la entidad reclamante alega en primer lugar que la Inspección interpreta erróneamente el Reglamento de Agentes de Jugadores (RAJ), considerando que impone un régimen de incompatibilidad a los agentes de manera que solo pueden representar los intereses de una de las partes. De hecho, el nuevo Reglamento de la FIFA en vigor desde 01/04/2015 implementado en España a través de un Reglamento aprobado por la Real Federación Española de Fútbol ya contempla la posibilidad de que el intermediario (se recoge expresamente esta denominación) actúe en una misma operación en nombre de las dos partes. De esta forma, a juicio de la entidad, debe extenderse la nueva redacción como criterio interpretativo del anterior Reglamento.

El Reglamento sobre los Agentes de los Jugadores (RAJ) vigente hasta el 01/04/2015, aprobado por el Comité ejecutivo de la FIFA en su sesión del 29/10/2007, con entrada en vigor el 01/01/2008, establece en su artículo 19, denominado "Contrato de representación":

«1. Un agente de jugadores podrá representar a un jugador o a un club únicamente mediante la suscripción de un contrato de representación con dicho jugador o club. (...)



4. El contrato de representación deberá establecer de forma explícita quién pagará al agente de jugadores y de qué manera. Se deberá tomar en cuenta toda legislación aplicable en el territorio de la asociación. 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. El pago realizado en nombre del jugador deberá ser acorde a las condiciones generales de pago consentidos por el jugador y el agente de jugadores. (...)

8. El agente de jugadores deberá evitar cualquier conflicto de interés durante su actividad.

Siempre que desarrolle la actividad de agente de jugadores, podrá representar los intereses de una sola parte. 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 agentes de jugadores involucrados en la transferencia de jugador o en la conclusión del contrato de trabajo.»

Y en el artículo 20 RAJ, denominado "Remuneración":

"1. La cuantía de la remuneración de un agente de jugadores, que ha sido contratado para actuar en nombre de un jugador, se calculará en función de los ingresos brutos anuales del jugador, incluida cualquier prima por contrato que el agente de jugadores haya negociado para él en el contrato de trabajo...

2. El agente de jugadores, y el jugador deberán decidir por adelantado si el jugador pagará al agente de jugadores un pago único al comienzo del contrato de trabajo que el agente de jugadores ha negociado para el jugador o si le pagará una cantidad anual al final de cada año de duración del contrato.

(...)

4. Si el agente de jugadores y el jugador no consiguen llegar a un acuerdo sobre la cuantía de la remuneración a pagar o si el contrato de representación no prevé dicha remuneración, el agente de jugadores tendrá derecho al pago de una compensación que ascenderá al 3% de los ingresos descritos en el apartado 1 anterior que el jugador deba recibir del contrato de trabajo negociado o renegociado por el agente de jugadores en su nombre.

5. El agente de jugadores que ha sido contratado por un club deberá ser remunerado por sus servicios mediante un único pago que será acordado previamente".

Asimismo, el artículo 22.3 del Reglamento de la FIFA establece:

«3. Todo agente de jugadores deberá asegurarse de que su propio nombre y firma, y el nombre de su cliente aparezca en los contratos suscritos que sean resultado de toda transacción en la que él participe.»

De todo lo anterior, cabe concluir que la normativa de la FIFA vigente hasta 01/04/2015, de obligado cumplimiento para los clubes de fútbol de acuerdo con la normativa interna española, permitía que un agente actuase como representante de un jugador o de un club, pero sujeto a un régimen de estricta incompatibilidad, de suerte que un mismo agente sólo podía actuar como representante de una de las partes. Efectivamente, la nueva normativa de la FIFA sobre los intermediarios, en vigor a partir de 01/04/2015 supuso un cambio en la regulación del régimen de incompatibilidades de los agentes, al permitir, como novedad, la prestación simultánea de servicios a ambas partes, con el cumplimiento de unos requisitos de transparencia. No obstante, ha de entenderse que la nueva regulación modifica el régimen anteriormente vigente, sin que sea posible su aplicación retroactiva mediante criterios interpretativos como pretende la reclamante.

Por lo tanto, con apoyo en la normativa expuesta y tras analizar la documentación que obra en el expediente (contratos federativos de los jugadores en los que se plasma la intervención de sus agentes; contratos firmados entre el Club y determinados agentes, con diversas denominaciones como "contrato de prestación de servicios", aportados por el obligado tributario; acuerdos de comisiones por intermediación), la Inspección concluyó que determinadas cantidades satisfechas a los agentes de algunos jugadores habían sido satisfechas a consecuencia de los servicios prestados a los deportistas y no al Club de Fútbol reclamante. En particular, la regularización incluye las facturas de agentes correspondientes a la prestación de servicios concertados en contratos celebrados con anterioridad al día 01/04/2015, fecha hasta la que estuvo vigente el estricto régimen de incompatibilidad para la actuación de los agentes. A estos efectos, en el acuerdo impugnado se señala que:

- De lo establecido en el RAJ, el agente debe evitar cualquier conflicto de intereses pudiendo representar solo a una de las partes. Es decir, si el agente de jugadores representa los intereses del jugador no puede representar, a su vez, los intereses del club, dado el régimen de estricta incompatibilidad establecido en la norma.

- En los casos en que el agente de jugadores hubiera sido contratado por un club debería ser remunerado mediante un pago único previamente acordado (20.5 RAJ) y no, como sucede en el expediente analizado, mediante pagos periódicos devengados mientras el jugador permanece ligado al Club y condicionados a dicha



permanencia, fórmula retributiva que corresponde a los servicios que prestan los agentes cuando actúan como agentes de los respectivos deportistas, y no como agentes del club de fútbol.

- No obstante, para el caso de que el agente represente al jugador, está previsto que el club pueda pagar al agente de jugadores en su nombre (posibilidad expresamente contemplada en el 19.4 del Reglamento de la FIFA).

- En la medida en que de la documentación obtenida (detallada en páginas 19 a 24 del acuerdo de liquidación) pueda concluirse que el agente que percibe determinadas retribuciones del Club, interviene como agente del jugador (por figurar expresamente como su representante en los contratos federativos), mantiene esta última condición, por el régimen de incompatibilidad establecido por la FIFA.

- En la misma línea que la regularización efectuada, en un caso similar al que ahora nos ocupa, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15/09/2014, recurso 34/2013, que establece las siguientes conclusiones (las cuales se reiteran en otras sentencias del mismo Tribunal, que se citan en dicha sentencia, y en otra posterior, de 23 de enero de 2015, recurso 37/2013):

*«El Club está pues pagando al jugador, el pago se hace por su cuenta, es el patrimonio del **futbolista** al que va destinado.*

Ocurre sin embargo que ese pago no se materializa en el jugador, no se le entrega a él, antes al contrario se dispone que no se le paguen directa o indirectamente a él sino a su representante. Así pues se trata de un pago por cuenta del jugador pero que se va a hacer efectivo en el patrimonio de un tercero, el representante.

Ésta recibe materialmente el pago por cuenta del propio jugador y no del Club.

(...)

En suma, el pago a la actora ha tenido lugar por cuenta del jugador y siendo esto así la relación contractual era entre ambos, jugador y actora. Precisamente por esto se hace constar que sea el jugador quien declare los pagos como rendimiento del trabajo y se haga cargo de los tributos y precisamente por eso también se dispone expresamente que estos pagos -al contrario de lo que ocurre respecto de los relativos al salario base no se le hacen efectivos en su cuenta sino en la del agente, se trata de que el club pague a este por cuenta del jugador y garantizar a la actora el pago directo sin la mediación material del jugador.»

- También la sentencia de la Audiencia Nacional de 23-03-2016 (recurso número 213/2015) confirma el planteamiento de la regularización practicada, en un supuesto en que se apreció la existencia de simulación en cuanto al contrato de prestación de servicios por el representante del jugador al Club, ya que no tenía substantividad real alguna.

El egados aquí, la reclamante alega que existen una serie de contratos firmados entre el Club y los agentes en los que el servicio prestado se define como de negociación con el club de origen del jugador para adquirir los derechos federativos de éste. La entidad entiende que en estos casos, el servicio prestado no entra en conflicto con otros servicios que el agente hubiera podido prestar al jugador en la negociación de sus condiciones laborales. En apoyo de su argumento, también señala que el artículo 20.4 RAJ establece, salvo pacto en contra, un marco para la determinación de los honorarios del agente del 3% de los ingresos brutos anuales del jugador. Por lo tanto, en la medida en que se constate que los agentes están recibiendo cuantías muy superiores a la señalada, ha de concluirse que se les está retribuyendo adicionalmente por trabajos distintos de los prestados al jugador, esto es, por servicios contratados por el Club con el agente y concertados a espaldas de los jugadores. En definitiva, como el RAJ no establece ninguna incompatibilidad cuando el agente presta servicios diferentes al jugador y al club, resulta improcedente considerar que dichos pagos han sido realizados en nombre y por cuenta de los jugadores y que su calificación ha de ser la de mayor retribución de éstos. En esta línea, señala que en los casos en que no se ha acreditado que el agente actuase como representante de un jugador en el correspondiente contrato federativo, la Inspección no ha procedido a regularizar, lo que supone asumir implícitamente que los agentes pueden prestar determinados servicios al Club, sin que además se pusiese ninguna objeción por el hecho de que la retribución no constituyese un pago único. También alega que resulta improcedente citar las sentencias del TSJ del País Vasco y la AN ya que se refieren a unas transacciones en particular en las que el agente prestaba servicios al deportista y no al club.

En consecuencia, siendo indiscutible que la doble representación está prohibida, cuando un agente de jugadores interviene lo hará bien en representación e interés del jugador o bien en representación e interés del Club. Por lo tanto, hemos de determinar si los pagos regularizados a los agentes se deben a la prestación de sus servicios a los jugadores de fútbol o bien, como pretende la reclamante, a unas labores adicionales que habrían de ser pagadas por el Club que demanda dichos servicios. Se observa que la interesada prescinde absolutamente de que, tal como se constata en la documentación del expediente, en términos generales, los



agentes intervienen en los contratos celebrados entre el Club y los futbolistas (con el ya referido régimen de incompatibilidad normativa que las partes deben respetar) y obtienen una remuneración vinculada a la de los jugadores y que se condiciona a la permanencia de los mismos en el Club. Por el contrario, es de destacar que el importe percibido por los agentes, sin embargo, es totalmente independiente de su buen quehacer en defensa de los intereses del Club al que, según la tesis de la entidad, prestan sus servicios.

Por otra parte, la entidad indica que los servicios prestados se refieren a cuestiones que redundan en beneficio del Club (favorecer la adaptación e integración del jugador, cuidando de que mantenga una actitud responsable y adecuada condición física que permita un pleno rendimiento como profesional, etc). En primer lugar, cabe señalar que en las retribuciones estipuladas en los contratos entre el Club y los agentes no se especifican montantes a percibir de forma diferenciada por la intermediación en contrataciones y renovaciones de los jugadores y por otros servicios adicionales que se pudiesen contratar, por lo que difícilmente puede prosperar esta pretensión. Pero además, no compartimos esta apreciación de la reclamante por cuanto, aun refiriéndose parte de los servicios prestados a los extremos señalados, es evidente que el buen hacer en relación con los mismos afecta y beneficia directamente a los deportistas, verdaderos destinatarios de los mismos.

Relacionados a este punto, conviene reflexionar acerca de la operativa seguida por el Club que, en lugar de satisfacer directamente las comisiones a los futbolistas, realiza los pagos en nombre y por cuenta de éstos a los diferentes agentes. En principio, el Club ha pagado la misma cantidad en concepto de comisión que si la hubiese satisfecho al jugador como mayor retribución. Además, ha soportado una cuota de IVA que no le correspondía, pero que no tiene trascendencia económica ya que se lo pudo deducir en su autoliquidación por dicho impuesto.

Los jugadores, por su parte, sí se han visto beneficiados fiscalmente toda vez que: a) 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 b) 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 tendrían que haber pagado la comisión a sus representantes sin posibilidad de deducírsela en el IRPF al tributar por las rentas del trabajo.

De manera que una vez que este Tribunal considera 1º) que las comisiones percibidas durante los períodos comprobados por los representantes lo fueron por su labor intermediadora en la negociación de los contratos suscritos entre el Club de fútbol y los jugadores, y 2º) que en dichas operaciones los representantes actuaron como agentes de los jugadores, habiendo asumido el Club de fútbol la obligación de retribuirles en nombre y por cuenta de los futbolistas. En consecuencia, este TEAC, confirmando el criterio de la Inspección, entiende que dichos pagos, realizados por el Club a los agentes, representan claramente un beneficio para los futbolistas, por cuanto les han evitado tener que retribuir a sus agentes por los servicios prestados en las operaciones antes mencionadas. En conclusión, resulta lógica la imputación de renta a los futbolistas por los pagos satisfechos a los agentes, ya que en definitiva los servicios prestados se referían a elementos que evidentemente afectaron y beneficiaron a los deportistas.

Este criterio ha sido mantenido por este TEAC para otros Clubs en idénticas circunstancias.

Así, TEAC 11-06-2019 RG 00-01866-2017 y 00-02321-2017 acumulada.

Adicionalmente, debe indicarse que frente al exhaustivo análisis realizado por la Inspección, la obligada tributaria no presenta ningún elemento probatorio que avale su teoría y que demuestre que los agentes estén verdaderamente prestando un servicio encargado por el Club. En concreto, la reclamante no aporta ningún documento que evidencie algún procedimiento diseñado por el Club para determinar sus necesidades, ni cómo se fija el presupuesto para los servicios supuestamente contratados, ni los mecanismos o protocolos para controlar el correcto cumplimiento de la labor a su decir encomendada a los agentes, ni el establecimiento de líneas básicas de actuación que permitan homogeneizar la tarea de los diferentes agentes.

De todo lo anterior, cabe concluir que la normativa de la FIFA permitía que un agente actuase como representante de un jugador o de un club, pero sujeto a un régimen de estricta incompatibilidad, de suerte que un mismo agente sólo podía actuar como representante de una de las partes. Así pues, en la medida que la documentación obrante en el expediente acredite que los agentes que intervienen en los correspondientes contratos venían actuando como agentes de los jugadores y, no habiéndose aportado ninguna prueba justificativa de que los agentes ostentasen de hecho una representación real concedida por el Club, este TEAC considera que las alegaciones vertidas por la interesada no son suficientes para enervar el resultado alcanzado por la Inspección.

La reclamante también cuestiona la competencia de la Inspección para recalificar los pagos realizados a los agentes, por el mero hecho de que se haya incumplido lo establecido en el RAJ. Debe recordarse que en este



caso concreto, una valoración conjunta de todos los elementos acreditados por la inspección a lo largo de las actuaciones, conducen mediante un razonamiento lógico a la conclusión de que los agentes intervinieron en las operaciones regularizadas en representación de los jugadores de fútbol. En definitiva, la Inspección, en virtud de la facultad que le otorga el artículo 13 LGT, califica, de forma correcta a juicio de este Tribunal Central, las retribuciones satisfechas a determinados agentes de los jugadores de fútbol, como efectuadas por cuenta de los deportistas. A este respecto, debe añadirse adicionalmente, en cuanto al principio de calificación regulado en el artículo 13 LGT, que responde a toda la lógica por cuanto pretende garantizar que la aplicación del gravamen se corresponda con la realidad jurídica puesta de manifiesto por los hechos, que se califican según su verdadera naturaleza o sustancia, permitiendo así una tributación ajustada a la voluntad de la Ley. Siempre que la calificación se realice mediante el empleo de criterios jurídicos, reveladores de la verdadera naturaleza que desde esa misma perspectiva tienen los hechos que se presentan en la realidad, no puede decirse, que el mecanismo de la calificación utilizado en este caso para corregir la elusión fiscal no se haya mantenido dentro de sus justos límites. En este punto, siempre que se constate que las obligaciones de pago asumidas por el Club se vinculan a la vigencia de los respectivos contratos laborales de los futbolistas y que en los contratos celebrados por el Club con los futbolistas intervienen los agentes, cabe concluir que 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 representaban y que son los efectivos 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.

CU ARTO.- A continuación, debemos detenernos en la actividad probatoria desarrollada por la Inspección, jugador a jugador, y que le ha permitido concluir que, en los supuestos regularizados, los pagos satisfechos a los agentes tenían la consideración de retribución de los jugadores. En el presente expediente, la Inspección ha utilizado la denominada prueba indiciaria, admitida en el ámbito tributario siempre que se respete el contenido del artículo 108.2 LGT: " 2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano."

La resolución de este TEAC de 28-02-2012 RG 00-05522-2009, analiza los medios de prueba en el ámbito del derecho tributario, señalando que:

"En sede de prueba, una primera gran distinción es la que se establece entre los medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

- La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba. Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

La prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial.

En relación con la prueba indirecta o indiciaria, se ha admitido en el ámbito penal. Es doctrina reiteradísima del Tribunal Constitucional, desde la STC 31/1981, de 28 de julio , FJ 3, hasta la actualidad (entre otras, STC 120/1999, de 28 de junio , FJ 2) que el derecho a la presunción de inocencia (Art. 24.2 CE) exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida.

También ha reiterado este Tribunal que la prueba de cargo puede ser por indicios, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y b) los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, que sea explicitado en la Sentencia.

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada (entre otras, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3 ; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4 ; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3 ; 120/1999, de 28 de junio , FJ 3).

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario y así se contempla expresamente en la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 108.2 .



" (...)

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

(...)"

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada:

a) que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y b) que se explicita el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar."

Así las cosas, la eficacia de la prueba ha de medirse a la luz del principio de su libre valoración, reforzado por la denominada apreciación conjunta, de modo que cada prueba se valore en función de todas las otras, sin que sean suficientes los indicios o conjeturas. De esta forma, los hechos, que deben estar acreditados, separadamente pueden no significar nada, pero considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico. Por otra parte, conviene recordar, que el artículo 105 de la LGT dispone que " En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil. De esta forma, en nuestro caso, corresponde a la Inspección probar que, en contra de lo que se desprende de las declaraciones presentadas por la entidad obligada tributaria, en determinados casos los agentes han actuado prestando sus servicios a los jugadores y no al club de fútbol. Para ello, la Inspección desarrolla una amplia labor probatoria, poniendo de manifiesto los diferentes hechos y elementos cuya valoración conjunta le conduce a alcanzar, mediante un razonamiento lógico, su conclusión. Sin embargo, una vez que la Inspección ha realizado la actividad probatoria que le incumbía, la carga probatoria se desplaza al obligado tributario, máxime cuando, como en este caso, resulta evidente la facilidad probatoria que el mismo posee por su proximidad al objeto de la prueba.

En el escrito de alegaciones, la entidad manifiesta su disconformidad con la regularización de determinados servicios prestados con posterioridad a 01-04-2015, en los que considera que, no estando vigente el régimen de incompatibilidad del anterior RAJ, la Inspección no ha acreditado debidamente que el agente actuase en interés de los futbolistas. Del análisis de las facturas controvertidas, se obtiene que, si bien es cierto que las facturas fueron emitidas entre junio y agosto de 2015, debe tenerse en cuenta que se refieren a servicios que fueron contratados antes de 01-4-2015. Por lo tanto, es evidente que en el momento en que se contrataron los servicios y las partes acordaron la prestación de los mismos, el agente actuaba al servicio de los futbolistas.

Por otra parte, también se alega que se ha imputado erróneamente como retribución del **futbolista** D. Luciano una factura de 38.000 euros pagada el 30/09/2013 a la entidad Promoesport Baster BCN, S.L. (CIF B62253620) por la intermediación en un traspaso temporal (cesión) del jugador al Mallorca. En el contrato en el que se estipula el pago de la citada comisión actúa como agente apoderado de la entidad D. Millán. La reclamante señala que el señor Millán no era agente del jugador tal como se constata al analizar el contrato federativo del **futbolista**.

En este punto, en el contrato de prestación de servicios de intermediación y agencia relativos a la renovación del **futbolista**, quien aparece como agente exclusivo del deportista es D. Porfirio actuando como apoderado de la sociedad Promoesport Andalucía S.L. (B91904961). Por lo tanto, la lógica nos lleva a concluir que el **futbolista** ha encomendado la defensa y representación de sus intereses profesionales a un grupo empresarial especializado en la prestación de ese tipo de servicios, Promoesport, que es en definitiva a quien debe considerarse agente del jugador y quien ostenta su representación, con independencia de que por motivos prácticos y organizativos, no siempre actúe la misma persona física como apoderada de las entidades que conforman el grupo. Por lo tanto, los pagos satisfechos a la entidad Promoesport Baster BCN han de considerarse efectuados por cuenta del **futbolista**, toda vez que dicha entidad interviene en la operación de traspaso temporal del jugador al Mallorca en su condición de agente representante del jugador.

En definitiva, este TEAC considera suficientemente acreditado que los indicios recabados y que obran en el expediente permiten razonablemente concluir que los pagos satisfechos a los agentes corresponden a los servicios prestados por éstos a los futbolistas. Esto es, la interpretación razonable de los documentos recabados por la Inspección apoya su argumentación y además, tiene la suficiente entidad para desplazar la carga probatoria a la entidad obligada tributaria, que se ve forzada a combatirlos. Pues bien, en estos casos, frente a toda la labor realizada por la inspección, la reclamante no aporta ningún elemento que desvirtúe los



hechos que la Inspección ha podido comprobar ni que acredite que los servicios de los representantes objeto de regularización fueron prestados al Club de Fútbol.

En conclusión, se confirma la liquidación subyacente en la presente reclamación, una vez constatado que únicamente has sido objeto de regularización aquellos pagos correspondientes a operaciones en que, a juicio de este TEAC, se ha comprobado de forma suficiente la intervención de los perceptores de tales pagos y además se ha constatado debidamente que dicha intervención se ha producido en su condición de agentes de los jugadores."

5. En la demanda se discrepa de la interpretación que hizo la Inspección primero, y después el TEAC, sobre el Reglamento de Agente FIFA, pues considera la recurrente que no resulta fuente del derecho español, pues es una norma privada de una asociación privada suiza que no puede servir para definir la naturaleza de los contratos ni restringir la autonomía de la voluntad de las partes de regular servicios dentro de los límites legales. A la par sostiene que la intervención de un agente como tal agente del jugador y como prestador de servicios al Club en una negociación entre éste y el jugador no constituye una violación del artículo 19.8 del Reglamento FIFA entonces vigente.

En segundo lugar en la demanda se argumenta sobre la improcedencia de la regularización basada en la prueba de indicios que la recurrente considera insuficiente. En contra del criterio de la Inspección, considera la recurrente que el hecho de que el agente firme o no el contrato del jugador, en calidad de agente, no implica que el agente haya intervenido para las dos partes en la redacción del contrato y, por lo tanto, no le resultaría aplicable la prohibición del 19.8 del Reglamento de Agentes de 2008.

El Abogado del Estado contesta y rebate el discurso impugnatorio de la recurrente y niega, en definitiva, que haya prueba o indicio alguno de servicios concretos prestados por los Agentes.

6. No es la primera vez que la Sala ha de pronunciarse sobre la cuestión del tratamiento fiscal de los pagos a los agentes de los jugadores por parte de los clubes de fútbol y, concretamente, sobre su consideración como un pago por cuenta del jugador.

La SAN, 5ª, de 23 de marzo de 2022, recurso nº 820/20, recoge las ya ciertamente sentencias que la Sala ha dictado sobre la cuestión:

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

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

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

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

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

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

- a) El Club se beneficia en tanto que absorbe el coste del IVA, que se deduce, y reduce el coste conjunto (jugadores y agentes) de la operación de fichaje, traspaso o renovación
- b) los jugadores, si les hubiesen facturado sus agentes, tendrían que haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela ya que tienen la consideración de consumidores finales y no son sujetos pasivos de IVA, y



c) si el Club les hubiese incluido el importe de las comisiones en su retribución, al obtener una mayor remuneración, habría aumentado su base imponible y consiguiente tributación en el IRPF; además sin posibilidad de deducírsela en el IRPF al tributar por las rentas del trabajo.

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

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

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

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

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

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

*Pe ro también es cierto que ha merecido otras calificaciones en sentencias de Audiencias Provinciales: (i) contrato atípico, sinalagmático y oneroso por el que se articula una representación en exclusiva a favor de la sociedad agente actora, que asume el encargo de promover gestiones y concluir contratos vinculados con la actividad de **futbolista** del representado y en nombre y por cuenta del mismo, recibiendo a cambio una retribución, que se rige, con arreglo a los principios de la autonomía privada y libertad contractual, por los pactos concertados y por las normas generales de las obligaciones y contratos; (ii) contrato de intermediación, que no es otra cosa que un arrendamiento de servicios, regulado en los artículos 1544 y concordantes del Código Civil , que obliga al receptor del servicio a pagar al agente y a éste a desplegar la actividad convenida, siempre teniendo en cuenta el principio de autonomía de la voluntad que recoge el artículo 1255 CC . Si bien aquella intermediación puede también ser conectada con el contrato de mandato, que regulan los artículos 1709 siguientes del Código Civil , pues es lo cierto que el intermediario que presta el servicio de conexión entre el jugador de fútbol y el club en el que pretende jugar, es, de alguna forma, representante del jugador, actuando como tal; (iii) los agentes constituyen un alter ego del **futbolista** que deberá defender sus intereses frente a terceros, ya sea en su contratación profesional como en todo tipo de compraventas que sobre su imagen o cualquier otro derecho se contrate, incluyendo también el asesoramiento en lo más conveniente para ellos, así como promocionarlos frente a las empresas, de tal manera que obtengan los mejores resultados para sus representados.*



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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

Ca be hacer referencia a algunos pronunciamientos del Tribunal de Justicia comunitario que han analizado tanto reglamentaciones FIFA como del COI (antidopaje), (STJUE de 18 de julio de 2006, asunto T-313/02, *Meca Medina*) sobre su compatibilidad con las normas comunitarias sobre competencia y sobre la libre prestación de servicios. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, habida cuenta de los objetivos de la Comunidad, la práctica del deporte sólo está regulada por el Derecho comunitario en la medida en que constituye una actividad económica en el sentido del artículo 2 del Tratado (sentencias del Tribunal de Justicia *Walrave*, apartado 4; de 14 de julio de 1976, *Donà*, 13/76, Rec. p. 1333, apartado 12; *Bosman*, apartado 73; *Deliège*, apartado 41, y de 13 de abril de 2000, *Lehtonen y Castors Braine*, C-176/96, Rec. p. I-2681, apartado



32). Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha reconocido la considerable importancia social que reviste dentro de la Comunidad la actividad deportiva (sentencias *Bosman*, apartado 106, y *Deliège*, apartado 41). De este modo, según el Tribunal de Justicia, las prohibiciones establecidas en las disposiciones del Tratado se aplican a las normas adoptadas en el ámbito deportivo que afectan a los aspectos económicos que puede tener la actividad deportiva. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que las normas que prevén el pago de compensaciones por transferencia de jugadores profesionales entre clubes (cláusulas de transferencia), o que limiten el número de jugadores profesionales nacionales de otros Estados miembros que dichos clubes pueden alinear en los partidos (norma sobre la composición de los equipos), o incluso que fijen plazos de transferencia diferentes para los jugadores procedentes de otros Estados miembros (cláusulas sobre los plazos de transferencia), sin razones objetivas que se refieran únicamente al deporte como tal o que obedezcan a diferencias existentes entre la situación de los jugadores, están comprendidas en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones del Tratado y sujetas a las prohibiciones que establecen (véanse, respectivamente, las sentencias *Bosman*, apartados 114 y 137; *Lehtonen*, apartado 60, y la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de mayo de 2003, *Deutscher Handballbund*, C-438/00, Rec. p. I-4135, «sentencia *Kolpak*», apartados 56, 57 y 58).

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

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

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

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

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

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

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

[. ..]

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

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

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

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

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

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

75. Por otro lado, este Reglamento, obligatorio para las asociaciones nacionales miembros de la FIFA, que tienen que establecer una normativa análoga aprobada posteriormente por la FIFA, así como para los clubes, los jugadores y los agentes de jugadores, traduce la expresión de la voluntad de la FIFA de coordinar el comportamiento de sus miembros respecto a la actividad de los agentes de jugadores. Constituye, por tanto, una decisión de una asociación de empresas en el sentido del artículo 81 CE, apartado 1 (sentencias del Tribunal de Justicia de 27 de enero de 1987, *Verband der Sachversicherer/Comisión*, 45/85, Rec. p. 405, apartados 29 a 32, y *Wouters* y otros, antes citada, apartado 71), que está sujeta al respeto de las normas comunitarias sobre la competencia, puesto que tal decisión produce efectos en la Comunidad.

76. En lo que atañe a la legitimidad de la FIFA, que el demandante discute, para adoptar esta normativa, que no tiene una finalidad deportiva sino que regula una actividad económica accesoria a la actividad deportiva de que se trata y que afecta a libertades fundamentales, cabe efectivamente plantearse la cuestión de la



facultad normativa que se atribuye una organización privada como la FIFA, cuyo objeto estatutario principal es la promoción del fútbol (véase el apartado 2 *supra*) en relación con los principios comunes a los Estados miembros sobre los que se basa la Unión Europea.

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Efectivamente, ante una posible situación de conflicto de intereses, pueden las partes intervinientes ponerse de acuerdo para que el agente actúe en interés de ambas, en virtud de la libertad negocial, pero así ha de haberse convenido y debe ser posible acreditarlo. Si no es así, la interpretación que ha hecho la Administración tributaria de los contratos de prestación de servicios aportados por el club o de los supuestos contratos verbales con los agentes de jugadores, negando la acreditación de la doble representación acorde a los reglamentos de la FIFA y del RFCF vigentes en los ejercicios comprobados, obligatorios para las asociaciones nacionales miembros de la FIFA y los clubes integrados en aquéllas, se considera correcta.

En este mismo sentido, esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, en sentencias de 12 de junio y 13 de mayo de 2019 citadas, en relación a liquidaciones del Fútbol Club Barcelona y uno de los jugadores,



por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período julio 2008 y ejercicios 2008-2009-2010, también respectivamente, ha considerado de la documentación aportada al expediente y en la vía jurisdiccional « *la concurrencia de simulación absoluta, en tanto que los servicios que se dicen prestados por IMG al FCB, serían en realidad servicios prestados al jugador, pues con la operación simulada se permitió al FCB satisfacer unas cantidades netas a su jugador evitando realizar la correspondiente retención e ingresar su importe en el Tesoro con la finalidad de abonarle unas cantidades superiores a las declaradas para, en primer lugar, ver minorada su tributación en el IRPF y, en segundo lugar, para no repercutir la cuota de IVA que no podría deducirse.*».

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

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

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

Y a la misma conclusión hemos llegado respecto de la extensión de la regularización a pagos efectuados (página 25 de la demanda) con posterioridad a 1 de abril de 2015 (después de la entrada en vigor del nuevo Reglamento FIFA), una vez comprobado que, tal y como se alega por el Abogado del Estado, las facturas presentadas por la demandante corresponden a servicios prestados con anterioridad a dicha fecha.

7. Sobre la indemnización por despido y la exención del artículo 7 e) LIRPF .

El segundo extremo controvertido de la regularización del caso es el que se refiere a la indemnización satisfecha al jugador D. Domingo que, a juicio de la demandante, no debe estar sujeta a retención a cuenta del IRPF, por tratarse de una renta exenta en virtud del artículo 7. e) LIRPF.

En el caso concreto de la regularización que analizamos, la Inspección ha utilizado lo que la jurisprudencia y la doctrina administrativa han venido denominando prueba por indicios y cuya valoración en su conjunto, corroborada por el TEAC en la resolución impugnada (FJ SEXTO), le permitió llegar a la conclusión de que el jugador, a pesar de que tenía derecho a una indemnización por despido improcedente de 776.250 euros (artículo 15 del RD 1006/1985, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales) aceptó percibir sólo **425.000 euros**, renunciando así a los derechos económicos que le correspondían y además lo hizo el mismo día en el que se le comunicó el despido. Con ello, y ante el hecho de que el jugador prestó su total y absoluta conformidad al importe de la misma así como al calendario de pago propuesto en el documento de rescisión del contrato de trabajo, y tomando también en consideración que si realmente concurrían circunstancias que pudieran motivar el despido disciplinario del trabajador el Estatuto de los Trabajadores no contempla indemnización alguna, se concluyó que la extinción de la relación laboral estaba ya consensuada por ambas partes de antemano.

La recurrente, en cambio, ha venido sosteniendo que, aún tratándose de despido disciplinario, en aras de evitar la litigiosidad, el Club prefirió reconocer la improcedencia del despido con anterioridad al acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC). A estos efectos, considera la recurrente que la



redacción del párrafo segundo del artículo 7 e) LIRPF a la sazón vigente, establecía la exención para el supuesto de que se extinguiera el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, considerando exentas las indemnizaciones que no excedieran de la que hubiera correspondido en caso de que el despido hubiera sido declarado improcedente. Por lo tanto, a juicio de la recurrente, en estos casos en que el contrato se extingue con anterioridad al acto de conciliación, se prevé una exención especial para las indemnizaciones por despido, resultando indiferente tanto la calificación del despido como la obligatoriedad o no de la indemnización. Añade que en absoluto el cese de la relación se produjo por mutuo acuerdo, lo que no se ve desvirtuado por el hecho de que se conviniesen las condiciones económicas del despido y su calificación en atención a la mejor satisfacción de los respectivos intereses de las partes. En esta línea, expone la incertidumbre que un litigio con el jugador entrañaría para el Club, justificando así el hecho de haber llegado a un acuerdo transaccional con el trabajador. Del mismo modo, señala que la unilateralidad de la decisión no se ve contradicha por el abono de importes no coincidentes con los previstos en la normativa aplicable, siendo lo decisivo, en definitiva, que la extinción de la relación laboral se lleve a cabo sin la voluntad del trabajador, con independencia de los pactos que se acuerden en beneficio de ambas partes.

8. La legalidad aplicable en los períodos a los que se refiere la regularización controvertida es la siguiente:

a) El art. 17.1 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, LIRPF, establece:

"S e considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas..."

A su vez, el artículo 74.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone:

"L as personas o entidades contempladas en el artículo...de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo...estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento..."

Asimismo, el artículo 75.1 del Real Decreto 439/2007 señala:

"Estarán sujetas a retención e ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo..."

En cuanto a la exención pretendida por las entidades demandantes, se establece en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, que dispone:

"Estarán exentas las siguientes rentas:

()

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Cu ando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiere correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas."

Consecuencia de lo anterior es que para que entre en juego la exención, la extinción de la relación laboral debe ser impuesta al trabajador, no resultando amparadas por la exención las extinciones de relación laboral producto del acuerdo entre empresario y trabajador.

Por su parte, en el periodo al que la regularización se refiere, estaba vigente el conocido como "despido exprés", introducido en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores, por la reforma operada por la Ley 45/2002:

"A rtículo 56. Despido improcedente.

1. Cuando el despido sea declarado improcedente, el empresario, en el plazo de cinco días desde la notificación de la sentencia, podrá optar entre la readmisión del trabajador, con abono de los salarios de tramitación previstos en el párrafo b) de este apartado 1, o el abono de las siguientes percepciones económicas que deberán ser fijadas en aquélla:



a) Una indemnización de cuarenta y cinco días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades.

b) Una cantidad igual a la suma de los salarios dejados de percibir desde la fecha de despido hasta la notificación de la sentencia que declarase la improcedencia o hasta que hubiera encontrado otro empleo, si tal colocación fuera anterior a dicha sentencia y se probase por el empresario lo percibido, para su descuento de los salarios de tramitación.

2. En el supuesto de que la opción entre readmisión o indemnización correspondiera al empresario, el contrato de trabajo se entenderá extinguido en la fecha del despido, cuando el empresario reconociera la improcedencia del mismo y ofreciese la indemnización prevista en el párrafo a) del apartado anterior, depositándola en el Juzgado de lo Social a disposición del trabajador y poniéndolo en conocimiento de éste.

Cuando el trabajador acepte la indemnización o cuando no la acepte y el despido sea declarado improcedente, la cantidad a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior quedará limitada a los salarios devengados desde la fecha del despido hasta la del depósito, salvo cuando el depósito se realice en las cuarenta y ocho horas siguientes al despido, en cuyo caso no se devengará cantidad alguna

A estos efectos, el reconocimiento de la improcedencia podrá ser realizado por el empresario desde la fecha del despido hasta la de la conciliación".

La reforma del régimen del despido improcedente introducida por la citada Ley 45/2002 permite al empleador reconocer la improcedencia del despido poniendo a disposición del empleado la indemnización o consignándola en el juzgado en caso de que no la acepte, sin necesidad de acudir a una previa conciliación o a un posterior litigio, evitando así el pago de salarios de tramitación. Por lo tanto, en los períodos comprobados, para la calificación de un despido como improcedente no era estrictamente necesario acudir al acto de conciliación, previo a la reclamación ante la jurisdicción laboral, cuando la empresa reconocía la improcedencia del despido en los términos indicados.

9. Pues bien, además de los elementos de juicio en que sustentó la Administración su conclusión en los términos razonados por el TEAC en la resolución impugnada, debemos destacar la importancia de que en la misma fecha en que se comunicó al trabajador el despido por motivos disciplinarios, el Club y el **futbolista** llegaron a un acuerdo por el que el primero reconocía la improcedencia del despido y fijaba una cantidad indemnizatoria a la que el empleado daba su plena conformidad, lo que evidentemente desmiente las alegaciones de la recurrente en el sentido de que el despido fue una decisión unilateral y la transacción operó únicamente sobre las condiciones económicas del despido.

La propia explicación que la demanda proporciona constituye, como bien se dice por el Abogado del Estado en su contestación, la descripción precisa de un acuerdo entre las partes. En cualquier caso, la realidad objetiva es que la Sociedad aceptó formalmente que el "despido" era improcedente y, de otra parte, que las partes acordaron poner término a la relación laboral mediante el pago de una indemnización previamente acordada sin referencia a parámetro alguno, es decir determinada por el acuerdo de sus voluntades y muy inferior a la indemnización legal. Y, frente a lo que en la demanda se alega, no puede disociarse la prestación del consentimiento sobre la indemnización del consentimiento sobre la extinción de la relación laboral, siendo indiferentes los motivos tanto del despido como para la aceptación de una indemnización menor a la que el empleado tenía derecho.

Es cierto que, a tenor de la normativa laboral vigente en los ejercicios regularizados, el empresario podía reconocer la improcedencia del despido abonando al trabajador afectado la indemnización legal establecida, pero a efectos de aplicar la exención prevista en el artículo 7 e) LIRPF, debe tratarse de un verdadero despido y no de una indemnización "establecida en virtud de convenio, pacto o contrato".

Por lo tanto, la Sala no puede sino confirmar el acuerdo de liquidación que entendió que la indemnización por el despido del deportista de referencia tiene la consideración de rendimientos de trabajo no exentos, al tratarse de una cantidad que deriva de un acuerdo entre las partes, sobre los que procede hacer la correspondiente retención a cuenta del IRPF.

Todo lo cual determina también la desestimación del motivo que nos ocupa y la confirmación de la resolución impugnada también en cuanto a tal extremo se refiere.

10. Por último, en la demanda se plantea la incidencia en la liquidación practicada de la consideración como no residentes a los jugadores Edemiro y Elias .

En efecto, una de las alegaciones que se hicieron ante el TEAC consistió en discutir la consideración como residentes en España durante el ejercicio 2015 a los dos citados jugadores.



El Club recurrente en el año 2015 consideró a ambos jugadores residentes en España, y de enero a mayo de 2015, liquidó las retenciones a cuenta de IRPF; ya en junio, al tener conocimiento de que ambos futbolistas se trasladaban al extranjero al concluir su relación laboral con el Club, liquidó las retenciones a cuenta del IRNR correspondientes a ese mes de junio considerando a ambos jugadores no residentes, y para corregir las retenciones de enero a mayo solicitó la devolución de lo ingresado indebidamente como residentes e ingresó las retenciones como no residentes.

La Inspección consideró que ambos jugadores debían tener la consideración de residentes en España en el año 2015 y, consecuentemente, regularizó la situación no admitiendo la devolución solicitada de las retenciones de enero a mayo y liquidando la correspondiente al mes de junio como residente.

Ahora bien, desde el momento en que la reclamación interpuesta ante el TEAC finalmente fue estimada parcialmente, ya se satisfizo la pretensión de la recurrente, una vez que se admite por el TEAC que ambos jugadores deben ser considerados en el año 2015 como no residentes en España, en los términos en que se manifiesta en el Fundamento Jurídico *SÉPTIMO*:

" Llegados aquí, la controversia radica en si el traslado laboral fuera del territorio nacional puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) LIRPF, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España. La entidad reclamante invoca en este punto, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28-11-2017 (recurso nº 815/2017) en la que se determina que la permanencia fuera de España a consecuencia del disfrute de una beca de estudios no debe considerarse como ausencia esporádica y se señala que:

En un sistema como el español donde la condición de contribuyente, a los efectos de su imposición personal, viene determinada por la residencia habitual (concepto jurídico, no limitado al ámbito fiscal) descansa en otro, el de la permanencia en territorio español durante más de 183 días durante el año natural (concepto de orden físico o natural), la llamada legal a las ausencias esporádicas tiene un objeto y finalidad bien precisos, los de reforzar la regla principal, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español.

.(...)

En otras palabras, no sería esporádica una ausencia que, al margen de su duración o circunstancias, determinara la permanencia fuera de España durante un periodo tal que neutralizase la regla general del artículo 9.1.a) LIRPF, por más que la voluntad del contribuyente fuera la de "establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida".

Efectivamente, este TEAC comparte el razonamiento de la entidad reclamante, entendiendo que no cabe reputar como ocasional o esporádica una ausencia prolongada y duradera, motivada en este caso por un traslado laboral a Italia y a Turquía respectivamente, máxime cuando además ni siquiera existen circunstancias que evidencien voluntad de regreso a España una vez finalizados los contratos laborales con el Club de Fútbol. En definitiva, a juicio de este TEAC, la Inspección funda equivocadamente la residencia en España de los futbolistas sobre la apreciación de ausencias esporádicas que no son tales. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la Inspección únicamente ha tratado de determinar la residencia fiscal en España en atención al criterio de permanencia en nuestro país, y que el período acreditado de acuerdo con la documentación que obra en el expediente no resulta superior a 183 días, resulta indiferente que la interesada no haya justificado la residencia fiscal de los futbolistas en otros países en el ejercicio 2015. En consecuencia, no existiendo en el expediente ningún otro elemento que conduzca a considerar que los futbolistas fueron residentes en España en 2015, no cabe sino acceder a la pretensión de la entidad reclamante, declarando que procede la devolución de las cuotas de retenciones a cuenta de IRPF indebidamente ingresadas en los meses de enero a mayo de 2015."

Admitida, pues, la condición de no residentes de dichos jugadores, lleva razón la recurrente cuando pretende que todas las retenciones que se exijan en el ejercicio 2015, deban ser bajo la consideración de dicha condición, algo que, por lo demás, se deduce de la propia estimación acordada por el TEAC rectamente entendida.

Sin que, por lo demás, podamos aceptar la pretendida extensión de los efectos de dicho pronunciamiento favorable al efecto de ampliar esa devolución a las retenciones correspondientes a retribuciones devengadas con anterioridad a que aquellos jugadores dejaran de tener la condición de residentes fiscales en España.

11. De todo lo anterior deriva la íntegra desestimación del recurso.

Las costas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 139.1 LJCA, se impondrán a la parte actora.

FALLAMOS



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

DESESTIMAR el presente recurso contencioso administrativo nº **881/2019** interpuesto por la representación procesal de **SEVILLA FUTBOL CLUB S.A. DEPORTIVA**, contra la resolución reseñada en el fundamento jurídico primero de esta sentencia que confirmamos por su adecuación al Ordenamiento Jurídico.

Con expresa imposición de costas a la parte actora.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ