



Roj: **SAN 4837/2022 - ECLI:ES:AN:2022:4837**

Id Cendoj: **28079230022022100715**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/10/2022**

Nº de Recurso: **774/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000774 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 15233/2019

Demandante: CLUB ATLETICO DE MADRID, S.A.D.

Procurador: BELEN MONTALVO SOTO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintiocho de octubre de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 774/2019 se tramita a instancia del Club Atlético de Madrid S.A.D., representada por la Procuradora D.^a Belén Montalvo Soto y asistida por el Letrado D. Francisco Garrido Raúl, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2019 (R.G.: 00/04097/2016), relativa al Impuesto sobre la Renta de no Residentes del período 2010 y cuantía de 247.290,89 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO. - El 31 de octubre de 2019 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2019 (R.G.: 00/04097/2016).

SEGUNDO. - La entidad recurrente formalizó demanda el 11 de agosto de 2020.

TERCERO.- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 16 de septiembre de 2020.

CUARTO. - Las partes actora y demandada verificaron el trámite de conclusiones mediante escritos presentados el 26 de noviembre de 2020 y el 16 de diciembre de 2020, respectivamente.

QUINTO.- Finalmente, se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 26 de octubre de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló con el resultado que seguidamente se expresará.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafañez Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2019 (R.G.: 00/04097/2016), por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por el Club Atlético de Madrid S.A.D. contra la desestimación del recurso de reposición formulado, a su vez, contra la liquidación practicada el 4 de enero de 2016 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por el concepto Retenciones a cuenta de la imposición de no residentes, período 2010.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan por las partes son las siguientes:

- (i) Prescripción del derecho de la Administración a liquidar por exceso en el plazo de duración de las actuaciones inspectoras.
- (ii) Conformidad a Derecho de la liquidación al calificar los pagos realizados por el club a los agentes que han sido objeto de regularización como rendimientos del trabajo del jugador y, por tanto, como efectuados por el club en nombre y por cuenta del jugador.
- (iii) Nulidad del acuerdo de liquidación por incorrecta calificación de la renta atribuida a los empleados de la entidad como retribución dineraria sujeta a retención.

Antecedentes de interés

SEGUNDO.- Para la decisión del presente recurso conviene tener en cuenta los siguientes antecedentes de interés:

1. El Club Atlético de Madrid S.A.D. presentó autoliquidaciones por el concepto Retenciones a cuenta de la imposición de no residentes, períodos mensuales noviembre y diciembre de 2010.

2. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general desarrolladas en relación, entre otros, al concepto y períodos indicados, el 4 de enero de 2016 se dictó acuerdo de liquidación por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la que resultó una deuda tributaria a ingresar de 247.290,89 euros, de los que 199.200 correspondían a cuota y 48.090,89 a intereses de demora, en la que se hacía constar que:

- A lo largo del periodo comprobado, el contribuyente había satisfecho determinados importes a agentes y/o representantes de jugadores de fútbol (en virtud de contratos suscritos con ellos), a consecuencia de diversas circunstancias, tales como el fichaje de los jugadores, su traspaso, la rescisión del contrato que les ligaba al obligado tributario, ampliación o modificación del contrato, etc.

- La Inspección consideró que las retribuciones satisfechas por la entidad a los agentes de los jugadores de fútbol, junto con las cuotas de IVA repercutidas por los mismos, debían considerarse efectuadas por cuenta de estos, dado que los agentes prestaban sus servicios a los deportistas, y no al club de fútbol, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA en su sesión del 29 de octubre de 2007 (con entrada en vigor el 1 de enero de 2008).

- En atención a la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo, la Inspección hacía constar que los importes regularizados, satisfechos por el contribuyente a los agentes de los jugadores, rendimientos todos



ellos que no sometió a retención a cuenta del IRNR de los jugadores, no habían sido declarados por estos en el IRNR, por lo que procedía exigir al contribuyente las retenciones no practicadas.

- Se incorporaron ajustes regularizados en acta de conformidad, incoada en la misma fecha que la de disconformidad.

3. Disconforme con el acuerdo de liquidación, la el contribuyente interpuso recurso de reposición frente al mismo, el cual fue desestimado por acuerdo de la Jefe de la Oficina Técnica notificado en fecha 1 de junio de 2016.

4. Contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición, el 30 de junio de 2016 el contribuyente interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimado por la resolución que constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional.

Sobre la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por exceso en el plazo de duración de las actuaciones inspectoras

TERCERO.- Brevemente expuesto, el presente motivo de impugnación aduce la prescripción del derecho de la Administración a liquidar al haberse superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

A tal fin, la recurrente cuestiona los períodos de dilaciones no imputables a la Administración que se consignan en el acuerdo de liquidación así como el criterio administrativo de que la puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada del acuerdo de liquidación equivalga a un primer intento válido de notificación a los efectos del art. 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en la redacción aplicable *ratione temporis*.

Pues bien, sobre un motivo de impugnación similar ya ha tenido ocasión de pronunciarse la Sala con ocasión del recurso resuelto por la Sección 4ª en la sentencia de 15 de junio de 2022 (ROJ: SAN 3291/2022, FFJJ 3 a 8).

Sentencia que resuelve el recurso interpuesto por el Club Atlético de Madrid S.A.D. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de mayo de 2019, desestimatoria de la reclamación RG NUM000 , deducida contra la resolución del recurso de reposición por la que se confirma la liquidación practicada por Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y profesionales, períodos mensuales de enero a diciembre de 2011.

En lo que aquí interesa, la sentencia citada concluye que no resulta procedente el primer período incluido en el acuerdo de liquidación como dilaciones no imputables a la Administración (esto es, los 7 días computados desde el 10 de marzo de 2015 al 17 de marzo de 2015), decisión que se expresa en los siguientes términos:

" **SÉPTIMO.-** Asiste la razón al demandante cuando afirma que para la aportación de la documentación ha de concederse un plazo mínimo de 10 días conforme al art. 171.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGI), según el cual (en la redacción aplicable *ratione temporis*):

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.

De este modo, sólo puede constituir dilación imputable al inspeccionado el tiempo que exceda del mínimo de diez días, toda vez que la Administración no puede beneficiarse de su propio incumplimiento de las previsiones normativas.

Así las cosas, los siete días de dilación que la Administración imputa al demandante se encuentran comprendidos dentro del plazo mínimo de diez días hábiles contados desde el día 6 de marzo (día siguiente a la diligencia núm. 4 en la que se formuló el requerimiento), razón por la cual ha de rechazarse la imputación al demandante de la dilación de estos siete días.

Frente a ello, no considera la Sala que sea atendible el argumento empleado por el TEAC, según el cual, como la inspección se desarrollaba en el domicilio del obligado tributario y se trataba de documentos de debían hallarse a disposición de la inspección, no era exigible conceder al inspeccionado el plazo de 10 días previsto en el art. 171.3 RGGI.

Ciertamente que el precepto exige que los documentos enumerados en el apartado primero sean puestos a disposición de la Inspección, precisamente porque el precepto le habilita para examinarlos. Y también es cierto



que la concesión de un plazo mínimo de diez días se impone cuando los documentos "no deban hallarse a disposición" de la Inspección. Resulta patente que la documentación que ha de ser puesta a disposición de la Inspección de modo inmediato por desarrollarse las actuaciones en la propia sede del obligado tributario será aquella que es preexistente, pero no alcanzará a aquella que ha de elaborarse o recabarse por el obligado tributario, para lo cual requerirá cierto tiempo, razón por la cual el art. 171.3 RGGI obliga a conceder un mínimo de diez días. Esta interpretación se vería avalada por el hecho de que el listado de documentos del art. 171.1 RGGI se cierre con " cualquier otro documento con trascendencia tributaria", que sólo puede referirse a documentos preexistentes, que el obligado tributario pueda facilitar ágilmente a la Inspección.

Pues bien, en el presente caso, si bien podría entenderse que los justificantes de los distintos pagos efectuados a los jugadores pueden encuadrarse entre la documentación que el obligado debería conservar y tener a disposición de la Inspección, no ocurre así con la justificación del carácter de residente o no residente, del cambio de una situación a otra en algunos ejercicios con respecto a una larga lista de jugadores con distinción de varios ejercicios. Se trata de información que requiere su elaboración por parte del obligado tributario a partir de los justificantes de los pagos que ha de conservar pero que ha de poner en relación con la condición de residente o no residente, información que además tiene que recabar por sus propios medios.

Pero es que, con independencia de lo anterior, a juicio de la Sala no puede realizarse una interpretación del art. 171.3 RGGI de espaldas a los principios de racionalidad y buena administración que rigen la actuación de los poderes públicos. Una cosa es que cuando la inspección se desarrolla en su propia sede, el obligado tenga que facilitar el acceso a documentación preexistente, ordinariamente de fácil acceso por encontrarse inmediatamente disponible (los propios documentos, los ordenadores que dan acceso a ellos, etc), como pueda ser la contabilidad; y otra muy distinta la puesta a disposición de justificantes de pago de un número significativo de jugadores durante varios ejercicios, para luego elaborar listados que los relacionen con su condición de residente o no residente, por lo demás mudable incluso en un mismo ejercicio. Por más que los justificantes de pago hayan de estar a disposición de la Inspección, no es razonable que su exigencia no se sujete a un plazo determinado o al que la Administración tenga por conveniente (cuatro días hábiles en nuestro caso) sin justificación alguna al respecto.

En tal sentido, en nuestra reciente SAN de 12 de mayo de 2022, nos hacíamos eco del criterio expresado por la STS de 30 de septiembre de 2019 (rec. 6276/2017), en relación con la exigencia de motivación de la concesión de un plazo (en aquel supuesto para formular alegaciones) cuando la Administración dispone de un mínimo y un máximo, así como de la necesidad de que la justificación ofrecida supere el canon de la racionalidad y buena administración que rigen la actuación administrativa.

Para ser claros, los motivos por los que consideramos que la argumentación del TEAC no es aceptable son dos: i) que la documentación requerida no es de la que debería hallarse a disposición de la Inspección por desarrollarse las actuaciones en la sede del obligado tributario; y ii) que considerando los justificantes de pago concretamente requeridos y su volumen, no se ajusta a los principios de buena administración conceder, sin razonamiento alguno que pueda ser fiscalizado, un plazo de cuatro días hábiles en lugar de los diez que como mínimo dispone el párrafo tercero del art. 171 RGGI.

Por lo demás, para efectuar la interpretación a la que nos hemos referido, el TEAC se remite a su propia resolución de 28 de abril de 2009 (RG 3372/2007), la cual justificaría los requerimientos de aportación de documentos sin plazo mínimo. Pero tal interpretación fue expresamente rechazada en nuestra SAN de 21 de enero de 2011, rec. 272/2009, que resolvió el recurso interpuesto contra ella y que quedó firme al declararse desierto el recurso de casación interpuesto.

La consecuencia de lo anterior es que, si se computan únicamente los otros 48 días de dilación a los que se refiere la liquidación, el plazo para finalizar el procedimiento de inspección concluyó el día 24 de enero de 2016, esto es, antes de que el 27 del propio mes se entendiera concluido el procedimiento a los estos efectos por la puesta a disposición de la notificación electrónica, según hemos razonado.

Por lo tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 150.2.a) LGT, en la redacción entonces vigente, el procedimiento de inspección no habría interrumpido el plazo de prescripción de cuatro años para liquidar (arts. 66.a) y 67.1 LGT).

Por elementales razones de seguridad jurídica hemos de reiterar en este sede el criterio anterior.

Restaría, por tanto, examinar el segundo de los períodos de dilaciones no imputables a la Administración consignado en el acuerdo de liquidación, esto es, los 48 días computados desde el 23 de julio de 2015 al 9 de septiembre de 2015.

Aunque el citado período se ha excluido del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras en la sentencia de la Sección 4ª de esta Sala de 15 de junio de 2022 (ROJ: SAN 3291/2022, FFJJ 7), podría



interpretarse que la citada resolución no llega a emitir un pronunciamiento expreso sobre la legalidad del citado período por cuanto en aquel caso resultaba innecesario para la decisión final dado que, aun excluyéndolo del cómputo, se habría producido el exceso en el plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Resulta conveniente, por ello, un pronunciamiento expreso sobre esta cuestión.

La recurrente cuestiona este segundo período de dilaciones no imputables a la Administración por entender, de una parte, que no se había fijado ninguna comparecencia previa y, de otra, que en la medida en que en la diligencia n.º 12, de 23 de julio de 2015, se requería también la aportación de documentación por parte del contribuyente la dilación no podría computarse en ningún caso desde el día siguiente.

Pues bien, la Sala coincide en este punto con la posición expresada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el sentido de que, habiendo solicitado el contribuyente en la citada diligencia n.º 12, de 23 de julio de 2015, el aplazamiento de las actuaciones inspectoras y habiendo sido concedida dicha petición, la dilación no resulta imputable a la Administración tributaria.

A juicio de la Sala se cumple en el presente caso lo dispuesto en el art. 104.c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, Real Decreto 1065/2007).

A este respecto, como se ha declarado en la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 22 de octubre de 2021 (ROJ: SAN 4455/2021, FJ 2), en el sentido de que " *En estos casos en los que la propia recurrente solicita el aplazamiento la dificultad en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras tiene su causa en la solicitud de la recurrente, pues no es de recibo que solicita aplazamientos y, posteriormente, pretenda imputar la dilación a la Administración o lo que es lo mismo que la dilación no es imputable a quien solicita el aplazamiento*".

Por lo que se refiere a la motivación del acuerdo de liquidación, que también resulta controvertida en la demanda, debe traerse a colación el criterio expresado en anteriores ocasiones, en relación con la motivación de las dilaciones basadas en el art. 104.c) del Real Decreto 1065/2007, en el sentido de que " *cuando se solicita el aplazamiento basta para entender motivada la dilación con que en el acuerdo o en el acta conste el concepto -aplazamiento- y las fechas de dilación imputada*".

En tales términos se expresa, por ejemplo, la sentencia de esta Sala y Sección de fecha de 17 de noviembre de 2021 (ROJ: SAN 5738/2021, FJ 2).

Así pues, dado que el procedimiento inspector se inició el 7 de diciembre de 2014 y que deben excluirse del cómputo del plazo máximo de duración los 48 días de dilaciones no imputables a la Administración que se han considerado procedentes, resulta que ese plazo máximo expiraba en el presente caso el 24 de enero de 2016.

Al haber concluido el procedimiento inspector el día 15 de enero de 2016 con la notificación del acuerdo de liquidación, como reconoce y admite la propia parte actora (p. 4 de la demanda), la Administración tributaria no ha incurrido en exceso en la duración de las actuaciones inspectoras ni ha existido tampoco prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

El motivo se desestima, sin necesidad de examinar las restantes cuestiones planteadas en los escritos de las partes a propósito del mismo (por ejemplo, los efectos de la firma de un acta de conformidad en relación a las dilaciones imputadas), pues su acogimiento o rechazo no enervarían la conclusión expuesta.

Sobre la conformidad a Derecho de la liquidación al calificar los pagos realizados por el club a los agentes que han sido objeto de regularización como rendimientos del trabajo del jugador y, por tanto, como efectuados por el club en nombre y por cuenta del jugador

CUARTO.- En síntesis, la discusión aquí planteada versa sobre el fundamento último de la regularización de la situación tributaria del contribuyente que se recoge en el acuerdo de liquidación de que trae causa la resolución impugnada.

Así, la Inspección ha procedido a dicha regularización en la consideración de que las retribuciones satisfechas por la entidad a los agentes de los jugadores de fútbol, junto con las cuotas de IVA repercutidas por los mismos, debían considerarse efectuadas por cuenta de estos, dado que los agentes prestaban sus servicios a los deportistas, y no al club de fútbol, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA en su sesión del 29 de octubre de 2007 (con entrada en vigor el 1 de enero de 2008).

Por el contrario, la entidad recurrente sostiene que los importes abonados a los agentes contratados por el club corresponden a la retribución acordada por los servicios prestados al mismo por dichos agentes y en este sentido no cabe imputar como retribución de los jugadores las cuantías que corresponden a prestaciones de servicios al club.



Para combatir el criterio de la Inspección sobre esta cuestión litigiosa, refrendado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (pp. 12 y siguientes), la entidad recurrente aduce en la demanda y en su ampliación varios argumentos, algunos de alcance podríamos decir general y otros de alcance más particular.

Por lo que se refiere a los argumentos de orden general, podemos mencionar los siguientes:

- que el agente presta el servicio al club, que es el que oferta los puestos de trabajo y el que debe abonar la comisión al intermediario, ya que está prohibido por normativa interna (por ejemplo, art. 5.c) del Real Decreto 1796/2010, de 30 de diciembre, por el que se regulan las agencias de colocación -en adelante, Real Decreto 1796/2010-) e internacional (art. 7 del Convenio núm. 181 de la Organización Internacional del Trabajo, ratificado por España el 19 de mayo de 1999, BOE de 13 de septiembre de 1999) que el pago de los honorarios por este servicio deba ser asumido por el trabajador (pp. 50 y siguientes de la demanda);
- que no puede regularizarse con base en una normativa privada (el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA en su sesión del 29 de octubre de 2007) que, tal y como es interpretada por la Inspección de los tributos y por el Tribunal Económico-Administrativo Central, está en oposición a las normas de nuestro ordenamiento (p. 38 de la demanda).
- que la propia FIFA, además, ha declarado que la prohibición de doble representación afecta a los casos en que el agente representa en la misma transacción al jugador y al club o a dos clubes para contratar la transferencia de un jugador y que no alcanza a los casos en que un agente intermediario presta otros servicios personales al jugador, por ejemplo, de asesoramiento, patrimoniales, de gestión, etc., y al mismo tiempo ese agente es contratado por el club para el fichaje o renovación del jugador (pp. 1 y 2 del escrito de ampliación de la demanda).
- que el criterio administrativo en cuestión ha supuesto una modificación respecto del seguido por la Inspección de los tributos hasta 2010 (pp. 40 y siguientes de la demanda).

Las cuestiones de orden particular se refieren a la valoración de las concretas circunstancias del caso.

Pues bien, comenzando con las *cuestiones de alcance general* y como punto de partida procede subrayar que sobre casi todos estos puntos ya existe un criterio de la Sala al que, por elementales razones de seguridad jurídica y de unidad de doctrina, hemos de ajustar nuestra decisión.

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

En todas ellas, dictadas con ocasión de la regularización de la situación tributaria del contribuyente en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, se han suscitado y se han resuelto cuestiones análogas a la que ahora nos ocupa.

Y en todas ellas se ha confirmado la legalidad del criterio de la Inspección según el cual las retribuciones abonadas por los clubes a los agentes habrían sido satisfechas por cuenta de los jugadores y, por tanto, formarían parte de las retribuciones de estos últimos.

Por remitirnos a una sola de ellas, en la sentencia de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022, FJ 2.2), se razona del siguiente modo (la cita es extensa pero se considera necesario incluirla en su integridad para dejar adecuada constancia de las razones que sustentan la posición de la Sala):

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

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

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



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

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

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

a) El Club se beneficia en tanto que absorbe el coste del IVA, que se deduce, y reduce el coste conjunto (jugadores y agentes) de la operación de fichaje, traspaso o renovación

b) los jugadores, si les hubiesen facturado sus agentes, tendrían que haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela ya que tienen la consideración de consumidores finales y no son sujetos pasivos de IVA, y

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

A este respecto, procede comenzar por señalar que el contrato de mediación se admite en la jurisprudencia civil al amparo del artículo 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.

Pero también es cierto que ha merecido otras calificaciones en sentencias de Audiencias Provinciales: (i) contrato atípico, sinalagmático y oneroso por el que se articula una representación en exclusiva a favor de la



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

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

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

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

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

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

Pero, sobre todo, los agentes o intermediarios de jugadores están sujetos, sucesivamente, a ambos reglamentos. El artículo 1 del reglamento de 2008 decía: « Este reglamento gobierna la actividad del agente de jugadores que presenta un jugador a un club a fin de negociar o renegociar un contrato de trabajo o presenta a dos clubes entre sí al objeto de suscribir un contrato de transferencia dentro de una asociación o de una asociación a otra»



y exigía que estuvieran licenciados por la correspondiente asociación para desarrollar su actividad (salvo las excepciones de ser familiar o abogado colegiado). El reglamento de 2015 sustituye la licencia por un registro de intermediarios y exige a las asociaciones nacionales implantar y aplicar al menos estas normas y requisitos mínimos de acuerdo con las funciones que les asigna el presente reglamento, en el marco de las disposiciones obligatorias de la legislación vigente y de otras leyes nacionales a las que estén sujetas.

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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



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

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

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

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

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

[...]

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

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

Ello se enlaza con la posición que mantiene esta Sala ya que no se discute la naturaleza privada de los reglamentos FIFA y RFEF, ni se trata de dotar de efectos tributarios a una norma no jurídica, y tampoco se cuestiona que los clubes puedan pagar comisiones a los agentes deportivos por contrataciones o traspasos.



Lo que subyace en estos asuntos es que no queda acreditado que ha habido una intermediación dual, como pretende la actora, pactada como tal por todos los intervinientes y que el pago no se ha realizado a nombre del jugador.

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

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

Igualmente, la sentencia de esa misma Sección de 23 de diciembre de 2021, también citada, en relación con la imputación al Sr. Edmundo 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. Edmundo 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. Enrique 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.

A la luz de esta posición, vamos a dar respuesta a las distintas cuestiones que se suscitan en la demanda a las que antes hacíamos mención.

Así, en primer lugar, hemos de abordar la procedencia de la asimilación de los agentes intermediarios a las agencias de colocación que la entidad recurrente propone en la demanda (pp. 35 y siguientes).

La Sala no comparte la tesis de la recurrente.

Por una parte, porque la actividad de los agentes intermediarios se desenvuelve preferentemente en un ámbito propio y específico, la mediación deportiva, que responde a las características detalladas en la sentencia de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022, FJ 2.2) a que se ha hecho mención anteriormente.

Y, por otra parte, porque la recurrente no ha justificado que en los agentes intermediarios concurren las notas que caracterizan a las agencias de colocación (tal y como estas se definían en el art. 1 del Real Decreto 735/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan las agencias de colocación sin fines lucrativos y los servicios integrados para el empleo o se definen en el art. 2 del Real Decreto 1796/2010).

En segundo lugar, por lo que se refiere a la regularización con fundamento en una normativa privada (el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA en su sesión del 29 de octubre de 2007), nos



remitiremos a la posición expresada por la Sala, por ejemplo, en la sentencia de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022, FJ 2.2), que no volveremos a reproducir por razones de economía expositiva.

Posición que, insistimos una vez más, se mantiene por elementales exigencias de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos dejar constancia que el debate no está definitivamente cerrado como lo demuestran los recientes Autos del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2022 (ROJ: ATS 9395/2022) y de 9 de marzo de 2022 (ROJ: ATS 3322/2022), en los que se admite la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia sobre la cuestión atinente a (siguiendo la literalidad de la última de las resoluciones citadas):

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

En tercer lugar, en cuanto al valor y alcance del informe aportado por la actora con la ampliación a la demanda (informe FIFA suscrito por el Jefe del Departamento de Intermediarios, Sr. Fabio, de fecha 23 de julio de 2020 - en adelante, informe FIFA-), la interpretación del mismo que se efectúa por la Sala no coincide con la realizada por la recurrente en el escrito de ampliación de demanda (pp. 1y 2).

Así, por un lado, el propio informe deja a salvo las concretas circunstancias de cada caso ("Esta opinión se lleva a cabo sin perjuicio de tener que examinar detenidamente cada caso concreto para analizar si existía esa separación entre las tareas de consultoría y gestión, por un lado, y qué tipo de servicios de mediación han sido efectivamente prestados, por otro").

Por otro, porque confirma que el art. 19.8 del Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA en su sesión del 29 de octubre de 2007 prohibía "la clásica situación de "doble representación" en una misma transacción", es decir, que "un agente de jugadores no podía, dentro del marco de la actividad regulada en dicho reglamento (art. 1): Ser encargado por un jugador y un club adquirente o vendedor al mismo tiempo a fin de negociar o renegociar un contrato de trabajo" o que "la prohibición incluía exclusivamente los servicios de representación simultáneos para dos partes (.e. jugador y club respecto a la negociación del contrato de trabajo o a dos clubes respecto de la transferencia de derechos federativos sobre el jugador de un club a otro) en la misma transacción bilateral".

Es esta precisamente la tesis hermenéutica sobre la que se sustenta la regularización de la situación tributaria del contribuyente acordada por la Inspección, por lo que tampoco desde esta perspectiva se aprecia incompatibilidad alguna entre el informe FIFA y la liquidación sobre la que gira la presente controversia.

La excepción a la interpretación del art. 19.8 del Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA en su sesión del 29 de octubre de 2007, finalmente y según el informe FIFA, consistiría en lo siguiente:

"Por el contrario, en el caso de que un agente o representante de jugadores se limitase a actuar en calidad de asesor personal de un jugador en determinados asuntos de su carrera deportiva, sus asuntos patrimoniales o a prestar servicios de gestión general a un jugador y, por lo tanto, no prestase ningún servicio específico de asesoramiento o mediación en favor de ese jugador, en relación con la negociación de su contrato laboral con un Club y al mismo tiempo actuase como mediador, en nombre y por cuenta del club interesado en la contratación laboral de ese jugador, ello, a nuestro parecer, no supondría, prima facie, una violación del artículo 19.8 del Reglamento de Agentes de 2008".

Sin embargo, no advertimos en este parecer ninguna impugnación general del criterio de la Inspección de los tributos.

La excepción en cuestión viene referida a una concreta situación de hecho por lo que solo podremos valorar su aptitud para invalidar la tesis de la Administración tributaria en el caso de que se acredite su efectiva concurrencia.

Análogas consideraciones cabría efectuar, a mayor abundamiento, a propósito del informe aportado por la recurrente en trámite de conclusiones (informe emitido por el Director General Corporativo de la Liga de Fútbol Profesional, D. Gonzalo, el día 23 de octubre de 2020).

Por lo que atañe al cambio de criterio administrativo respecto del seguido por la Inspección de los tributos hasta 2010, un debate sustancialmente similar a este ya ha sido enjuiciado por la Sala en anteriores recursos.

Así, por ejemplo, en la sentencia de la Sección 5ª de 26 de mayo de 2021 (ROJ: SAN 2441/2021, FJ 8), se razonó en el sentido siguiente:



"OCTAVO.- El TEAC analiza también las infracciones alegadas sobre vulneración de la teoría de los actos propios, en cuanto a una comprobación anterior de los ejercicios 2005 a 2008. Razona que en las actuaciones inspectoras invocadas por la reclamante el artículo 19.8 del Reglamento sobre los Agentes de los Jugadores únicamente estuvo vigente en 2008, habiendo valorado la jurisprudencia el cambio de régimen jurídico como un límite de la teoría de los actos propios en *sentencias de 7 de abril de 2104 (Rec. 3699/2012) y la de 23 de junio de 2014 (Rec 3701/2012)*, pero además, y en especial en lo referente a las actuaciones de 2008, el mero hecho de haber requerido y analizado los pagos por servicios de intermediación no supone que, en todos los supuestos en que los mismos existan, ello implique automáticamente una regularización.

En la demanda se reitera tal infracción. El razonamiento del club recurrente es que la conducta de la Administración en actuaciones de comprobación anteriores, en concreto los ejercicios 2005-2008, es incongruente con la actuación llevada a cabo en el presente procedimiento y, en consecuencia, ésta vulnera el principio que prohíbe a la Administración tributaria ir contra sus propios actos, así como el de seguridad jurídica. El Real Madrid siempre ha solicitado los servicios de intermediarios o agentes deportivos para intervenir en las operaciones de traspasos y negociaciones de contratos de jugadores y, siempre les ha satisfecho la totalidad de los honorarios pactados, sin que la Administración haya cuestionado nunca que dichos honorarios debían ser pagados por el jugador, imputando a éste la renta correspondiente, similitud de situación fáctica y jurídica que supone un cambio de criterio. Invoca la infracción del artículo 9.3 CE , artículo 3.1 de la Ley 30/1992 , principios de buena fe y confianza legítima, que el cambio de criterio operado por la Administración solo tiene una finalidad meramente recaudatoria, y cita sentencias del Tribunal Supremo y de esta Sala frente a lo argumentado por la inspección tributaria, solicitando que se declare la nulidad de pleno Derecho del acuerdo de liquidación practicado.

El Abogado del Estado, en cuanto a la vulneración de los actos propios, se remite a la resolución del TEAC que expone que el régimen de incompatibilidad previsto en el artículo 19.8 del Reglamento sobre los Agentes de los Jugadores solo habría estado vigente en los ejercicios objeto de comprobación en relación con el ejercicio 2008, pero el mero hecho de haber requerido y analizado los pagos por servicios de intermediación no supone que ello implique automáticamente una regularización. Alega jurisprudencia sobre que una vulneración del principio de los actos propios y de confianza legítima requiere una actuación que suponga una manifestación de voluntad por parte de la Administración acerca de la aplicación de una determinada norma donde se ponga de manifiesto la permanencia en iguales términos de todos los factores que afectan a la aplicación de un tributo.

Ciertamente, no consta un acto administrativo expreso respecto a la calificación de los pagos del club a los agentes de jugadores, sin que el hecho de no hacer expresa mención en los actos de comprobación de ejercicios anteriores pueda suponer un precedente vinculante para los ejercicios futuros. El principio de los actos propios y la confianza legítima no garantizan la perpetuación de la situación existente, ni se reconoce el derecho adquirido al mantenimiento de una ventaja, aunque sea por una actuación tácita u omisión de regularización por determinados conceptos. De otro modo, la Administración tributaria se vería limitada en su actuación inspectora sin poder establecer nuevos criterios interpretativos a la luz de la nueva valoración que se haga de los elementos, datos y normativa en nuevas comprobaciones referidas a otros ejercicios o impuestos en relación con el mismo obligado tributario. Ello, por supuesto, con la necesaria motivación como exige el artículo 35.1.c) de la Ley 39/2015 .

Ahora bien, el cambio de criterio administrativo se sujeta a una serie de requisitos como recoge la *sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018, (casación 2800/2017)*:

« aunque es posible identificar determinados requisitos generales que acotan la naturaleza, la significación, el alcance y los efectos de tal principio, serán las características del asunto las que permitirán determinar si se ha producido, o no, la infracción de la confianza legítima, en el bien entendido que ésta no es más que una consecuencia de la buena fe que, necesariamente, debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos.

El principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la *sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015* , con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias,



el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano- más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder».

[...]

A ello cabría añadir, reiterando aquí nuestra jurisprudencia, que la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos impositivos procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Estas afirmaciones, en definitiva, no son más que la aplicación al caso de nuestra jurisprudencia sobre el principio de confianza legítima pues, reiteramos, el mismo (i) no puede amparar creencias subjetivas de los administrados, (ii) ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, (iii) puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente.»

Ello lleva a considerar, siguiendo dicha jurisprudencia, que el eventual «cambio de criterio» alegado por la demandante no reúne los requisitos necesarios como para entender vulnerado el principio de confianza legítima, cuando, además no consta un pronunciamiento, resolución o acto expreso de la Administración tributaria, ni siquiera un análisis que ponga de manifiesto que entendió siempre que la actuación de la entidad en las remuneraciones satisfechas a agentes de jugadores, era ajustada a derecho».

Argumentación que, mutatis mutandis y en atención a los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina, cabe extrapolar a las circunstancias del presente caso.

Por lo que se refiere a las cuestiones de alcance particular, las mismas atienden a las concretas circunstancias del caso o, como señala la demanda (p. 52), a la "valoración crítica de la prueba obrante en el expediente".

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

Como hemos visto, la posición adoptada por la Sala no niega que tal supuesto pueda darse pero exige su debida acreditación ("Lo que subyace en estos asuntos es que no queda acreditado que ha habido una intermediación dual, como pretende la actora, pactada como tal por todos los intervinientes y que el pago no se ha realizado a nombre del jugador. Efectivamente, ante una posible situación de conflicto de intereses, pueden las partes intervinientes ponerse de acuerdo para que el agente actúe en interés de ambas, en virtud de la libertad negocial, pero así ha de haberse convenido y debe ser posible acreditarlo").

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

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



"A estos efectos, destaca la inspección que en los contratos de trabajo de ambos jugadores aparece mención expresa a los agentes intervinientes, tal como exige el artículo 22.3 del Reglamento de la FIFA , y también aparecen las firmas de los agentes citados. Asimismo, en la cláusula III del contrato de trabajo, temporada 10-11, del Sr. Isidro , tras determinar al salario del jugador para cada temporada, se establece una remuneración para el agente en los siguientes términos:

«Durante la vigencia del presente contrato, el CLUB ATLÉTICO DE MADRID, S.A.D. abonará a INTERNATIONAL MANAGEMENT GROUP OVERSEAS, SUC. ESPAÑA, el quince (15%) por ciento de aquella cantidad que resulte de elevar al íntegro las cantidades netas expresadas.»

En apoyo a sus alegaciones, el obligado tributario aportó contratos formulados entre el Club y los agentes, relativos a sus gestiones para la renovación de la relación laboral de los deportistas. Estas gestiones guardan relación directa con los contratos de trabajo firmados por los jugadores, en los que los intermediarios actuaron como agentes de los jugadores y, por tanto, conservan dicha condición en la renovación de los contratos, toda vez que, como establece el artículo 19.8 del Reglamento de la FIFA , está expresamente prohibido que el agente del jugador actúe como agente de otra de las partes implicadas en el contrato.

Así pues, determinada la condición de agentes de los jugadores, las remuneraciones satisfechas por el club deben entenderse efectuadas por cuenta de estos, fórmula de pago prevista por el artículo 19.4 del Reglamento de la FIFA , que contempla la posibilidad de que el jugador autorice al club para que pague en su nombre las retribuciones del agente".

Y en la misma línea, en las pp. 20 y 21 de la resolución impugnada se añade lo siguiente:

"En cuanto a D. Inocencio , señala la inspección que en la copia del contrato federativo de 25 de septiembre, aportada por el Club en la diligencia número 5, no figura la página segunda, en la que deben figurar las firmas de las partes y la del agente que, en su caso hubiera intervenido en la operación (solamente se aportó la página primera del contrato federativo, y el anexo con las cláusulas estipuladas entre las partes). No obstante, en la copia del contrato federativo remitida por la Real Federación Española de Fútbol, si se adjuntó la página segunda, en la que constan las firmas de las partes (el representante del Club y el jugador), y también la firma del agente, que aparece al lado de la firma del jugador, y no al lado de la firma del representante del Club. Asimismo, en la última página del anexo de estipulaciones del contrato, la firma del agente aparece debajo de la firma del jugador, y no debajo de la firma del representante del Club, todo lo cual lleva a la inspección a concluir que NCS Universal Rights BV intervino en dicho contrato como agente del jugador

Por otro lado, destaca la inspección que en el documento en inglés emitido por NCS Universal Rights BV el 28 de diciembre de 2010, por el pago del segundo plazo previsto en el contrato firmado con el Club, se detalla que dicho importe corresponde a la labor de consultoría e intermediación efectuada por dicha sociedad respecto al contrato de 25 de septiembre de 2009 del jugador. Asimismo, la fórmula de pago prevista en el contrato firmado por el Club y la entidad (cuatro pagos el 15 de enero de 2010, 2011, 2012 y 2013) está vinculada a la permanencia del jugador en el Club, de forma que si el jugador abandonara con antelación la disciplina del Club, dejarían de devengarse los importes pendientes, lo que también indica que los pagos a la citada entidad están relacionados con servicios prestados como agente del jugador, y no del Club, pues si el jugador rescinde la relación con el Club de forma anticipada, deja de percibir sus rendimientos, y también el agente deja de percibir sus emolumentos.

En cuanto a D. Isidro , señala la inspección que el contrato celebrado entre el obligado tributario e International Management Group Overseas, el 2 de noviembre de 2010, se refiere a la intervención de dicha entidad en las gestiones para la renovación del contrato por parte del jugador. Dicha renovación se plasma en contrato federativo de la misma fecha, 2 de noviembre de 2010, en cuya cláusula III, tras determinar al salario del jugador para cada temporada, se establece una remuneración para la citada entidad en los siguientes términos:

«Durante la vigencia del presente contrato, el CLUB ATLÉTICO DE MADRID. S.A.D. abonará a INTERNATIONAL MANAGEMENT GROUP OVERSEAS, SUC. ESPAÑA al quince (15%) por ciento de aquella cantidad que resulte de elevar al íntegro las cantidades netas expresadas,»

Además, en la cláusula VII del mismo contrato, el jugador cede sus derechos de imagen al Club a través de la entidad International Management Group Overseas, lo que claramente indica la existencia de la relación entre el **deportista** y la citada entidad, y que las gestiones para la renovación del contrato constituyeron un servicio prestado en condición de agente del jugador, y no del Club.

Asimismo, la fórmula de pago prevista en el contrato firmado por el Club y la entidad (un pago de 200.000 euros el 30 de diciembre de 2011, dos pagos de 100.000 euros cada uno el 30 de diciembre de 2012 y el 30 de junio de 2013 y un pago de 200.000 euros el 30 de diciembre de 2013), está vinculada a la permanencia del jugador en el Club, de forma que si el jugador abandonara con antelación la disciplina del Club, dejarían de devengarse los importes pendientes, lo que también indica que los pagos a la citada entidad están relacionados



con servicios prestados como agente del jugador, y no del Club, pues si el jugador rescinde la relación con el Club de forma anticipada, deja de percibir sus rendimientos, y también el agente deja de percibir sus emolumentos. No olvidemos tampoco que las remuneraciones previstas en el artículo 20 del Reglamento de Agentes de la FIFA coinciden con las establecidas cuando el intermediario actúa como Agente del jugador, y no como agente del Club, supuesto este último en el que debe establecerse un pago único".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

"La prueba de que el intermediario que figura en los contratos firmados con el club es el agente deportivo del jugador se ha acreditado por la Administración tributaria mediante la copia de los contratos laborales del jugador con el Real Madrid en los que firma la misma persona, en estos como testigo, como «agente del jugador»; mediante la interpretación del contenido de algunas de las cláusulas contractuales en las que expresamente se hace mención al agente del jugador; mediante el Acta con acuerdo firmada con el jugador [...], en la que el propio jugador reconoce que la sociedad [...] es su agente, aunque no se haya dado traslado del acta al club al contener contiene otros datos que no pueden serle puestos en su conocimiento; mediante las facturas emitidas por cada temporada deportiva en la que el jugador está contratado de las que la Administración desprende que no hay un pago único como lo sería si fuera intermediario del club; y con las notas de prensa en las que se reconoce quien es el agente o representante del jugador que, si bien no pueden fundamentar la regularización practicada, constituyen un indicio adicional que coadyuva a corroborar dicha calificación.

Parece que el demandante pretende, sin llegar a negar que los intermediarios que figuran en sus contratos de mediación sean los diferentes agentes de los jugadores, que se anule la liquidación por IVA porque no constan los contratos de representación firmados entre el jugador y sus representantes. Podría haber destruido fácilmente la presunción mediante prueba en contrario, lo que no ha hecho".

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

El motivo se desestima.

Sobre la nulidad del acuerdo de liquidación por incorrecta calificación de la renta atribuida a los empleados de la entidad como retribución dineraria sujeta a retención

QUINTO.- El último motivo de impugnación que se articula en la demanda sostiene, en síntesis, que la supuesta retribución al jugador que constituiría el pago a los agentes jamás podría ser considerado como retribución dineraria "*ya que en las retribuciones por este concepto indicadas en el contrato federativo suscrito con el jugador no consta*" (p. 56 de la demanda). Por lo que, según esta lógica, solo cabría considerarlo como retribución en especie, pero en tal caso no se trataría de rentas sujetas a retención sino a ingreso a cuenta, por lo que la calificación de la deuda sería incorrecta y el acuerdo de liquidación resultaría nulo.

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



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

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

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

Destacaremos dos.

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

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

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

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

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

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

Existen otras alternativas.

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

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

El motivo se desestima.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

SEXO.- En atención a lo expuesto, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo al ser ajustada a Derecho la resolución impugnada.

Costas procesales

SÉPTIMO.- En cuanto a las costas, el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que " *En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho*".

En el caso que nos ocupa, no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer a la parte recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia.

Por lo expuesto, la Sala dicta el siguiente

FALLO



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

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

FONDO DOCUMENTAL CENDAD