



Roj: **STS 616/2023 - ECLI:ES:TS:2023:616**

Id Cendoj: **28079130022023100054**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/02/2023**

Nº de Recurso: **5730/2021**

Nº de Resolución: **234/2023**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 23-01-2020,**
SAN 2442/2021,
ATS 4734/2022,
STS 616/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 234/2023

Fecha de sentencia: 23/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5730/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/02/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5730/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 234/2023

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5730/2021, promovido por el Real Madrid Club de Fútbol, representado por la procuradora de los Tribunales doña Ana Isabel Arranz Grande, bajo la dirección letrada de doña Esther Zamarriego Santiago, contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el procedimiento ordinario núm. 424/2020.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por el Real Madrid Club de Fútbol contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 424/2020 deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], de 23 de enero de 2020, que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra: (i) el acuerdo de liquidación núm. A23/72757335, dictado el 28 de junio de 2017 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), correspondiente al período 07/2014 a 06/2015, ambos incluidos, del que resulta una deuda tributaria por importe de 383.921,38 euros (de los cuales 347.240,36 euros corresponden a la cuota y 36.681,02 euros a los intereses de demora); y (ii) el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia A23/78135593, dictado el día 5 de diciembre de 2017 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, derivado del acuerdo de liquidación descrito en el apartado anterior, en virtud del cual se acuerda la imposición de una sanción por importe total de 129.975,00 euros.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en los siguientes razonamientos:

"QUINTO.- Resumidas las posiciones de las partes, la cuestión principal sobre la que mantienen posiciones contrarias es el tratamiento fiscal aplicable a los pagos a los agentes de jugadores por parte de los clubes y su posible consideración como un pago por cuenta del jugador, en concreto en relación al IVA abonado por el club por la prestación de servicios profesionales del intermediario.

[...]

Como analiza la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, 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, 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 de los jugadores están sujetos a ambos reglamentos. [...]

En definitiva, no se discute la naturaleza privada de tales normas, 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 este asunto es que no queda acreditado que ha habido una intermediación dual, como pretende la actora, pactada como tal por todos los intervinientes y que el pago no se ha realizado a nombre del jugador. Efectivamente, ante una posible situación de conflicto de intereses, pueden las partes intervinientes ponerse de acuerdo para que el agente actúe en interés de ambas, en virtud de la libertad negocial, pero así ha de haberse convenido y debe ser posible acreditarlo. Si no es así, la



interpretación que ha hecho la Administración tributaria de los contratos de mediación aportados acorde a los usos y costumbres reflejados en los reglamentos de la FIFA y del RCFV vigentes en los ejercicios comprobados, es conforme a Derecho. [...].

SEXTO.- Se alega a continuación en la demanda la infracción en la liquidación practicada del artículo 13 de la LGT. Considera la entidad recurrente que se exceden los límites de la facultad de calificación al prescindir de la realización de un negocio jurídico, con causa real y lícita, para considerar que los pagos se hacen a nombre del jugador y así imputarle como rendimientos de trabajo el total de la comisión pagada por el club. Invoca las STS de 2 y 22 de julio de 2020 (recursos de casación 1429/2018 y 1432/2018).

[...]

Sin llegar a comprender cómo afecta la delimitación de las meras potestades de calificación de la Administración tributaria que hace el Tribunal Supremo en dichas sentencias a este supuesto, en la resolución del TEAC se afirma que la repercusión del IVA por la prestación de servicios profesionales sujeta y no exenta, es correcta, lo que considera erróneo es el destinatario de las facturas que deben serlo los jugadores. Aprecia el TEAC que el club no tiene ningún perjuicio económico pues las comisiones pagadas forman parte de la retribución al jugador en el ámbito de la relación laboral que les une. El ingreso de las cuotas repercutidas de IVA es conforme a Derecho y no existe ningún ingreso indebido que deba reconocerse al club. La Administración tributaria ni ha entrado en el conflicto de la aplicación de la norma tributaria que corresponde, ni ha declarado la simulación.

[...]

NOVENO.- Plantea la demandante el incumplimiento de los principios de seguridad jurídica, de neutralidad y de proscripción del enriquecimiento injusto. Al respecto, aunque el TEAC entiende, como ya hemos expuesto, que no existe ningún ingreso indebido y que la repercusión del IVA por la prestación de servicios es correcta, aunque el destinatario de las facturas sea incorrecto, debiendo rectificarse las facturas, la entidad actora considera que procede la anulación del acuerdo de liquidación impugnado por ser el destinatario real de la prestación de servicios que ha originado la repercusión de las cuotas de IVA cuya deducibilidad han rechazado la Inspección y el TEAC.

El argumento del Real Madrid, en síntesis, es que si se considera que el club no es el destinatario de los servicios prestados por los intermediarios, resulta necesario no sólo que se niegue la deducibilidad de las cuotas indebidamente soportadas, como así ha hecho la Administración, sino que, paralelamente, se reconozca su derecho a la devolución de las mencionadas cuotas que han sido soportadas por el Club e ingresadas en la Hacienda Pública por los intermediarios, más los intereses de demora que procedan. Otra cosa vulneraría tanto el artículo 88 de la Ley del IVA como los principios de neutralidad del impuesto y de seguridad jurídica, produciéndose, además, un enriquecimiento injusto de la Administración. Se apoya, entre otras en las STS de 25 de septiembre de 2019 (recurso 4786/2017), 10 de octubre de 2019 (recurso 4809/2017 y 4153/2017), 13 de noviembre de 2019 (recurso 1675/2018) y 2 de octubre 2020 (recurso 3212/2018) y de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de octubre de 2018 (recurso 585/2016). [...]

Las sentencias citadas por el club demandante se refieren al principio de la regularización íntegra que comporta que, cuando, en el seno de un procedimiento de inspección, la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó. Así, sin necesidad de seguir un procedimiento posterior de específico de devolución cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección, la Administración al regularizar la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó. Considera el Tribunal Supremo que sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostiene del principio de íntegra regularización.

En este caso, la regularización practicada consiste en la minoración de cuotas soportadas deducidas indebidamente por Real Madrid Club de Fútbol, pero la Administración niega la procedencia de ingresos indebidos.

Por un lado, como aprecia la inspección, se ha producido el devengo del hecho imponible, previsto en el artículo 3 de la Ley 27/1992, consistente en la prestación de un servicio por parte de un empresario o profesional



(agente), por lo que su declaración e ingreso por parte del mismo no resultan improcedentes ni indebidos, ya que el sujeto pasivo estaba obligado a su declaración e ingreso. Reiterando lo resuelto por la sentencia del TJUE, de 29 de noviembre de 2018, asunto C-548/17, Baumgarten Sports, en la misma se establece que la comisión que abona el club al intermediario está sujeta a IVA desde el momento que se realiza cada pago escalonado a lo largo de diferentes años posteriores al fichaje.

No hay, por tanto, ninguna discusión sobre que la remuneración a los agentes deportivos o intermediarios, según el último concepto utilizado por la FIFA, es una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA. La liquidación se ha practicado por las cantidades deducidas indebidamente por el club. Si se le devolviera, como ingreso indebido, quedaría sin tributar el IVA lo que es contrario a la Ley del IVA y a la Directiva 112/2006/ CE.

El principio de regularización íntegra pretende evitar la duplicidad de procedimientos de modo que en el mismo procedimiento de inspección se determine también la procedencia de la devolución. Pero, en este asunto, en el propio acuerdo de liquidación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se resuelve que, en el presente caso, aunque la repercusión es indebida (las facturas estaban expedidas a nombre del club, en vez de a nombre de los jugadores), los sujetos pasivos, los agentes, están obligado a la declaración e ingreso de las mismas, por lo que el ingreso no es indebido. Como consecuencia, las cuotas soportadas por la entidad que le han sido repercutidas por los agentes de los jugadores no son deducibles ya que no es ella la destinataria efectiva de dichas operaciones, no cumpliéndose los requisitos establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley del IVA.

[...].

La procuradora del Real Madrid preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 16 de julio de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas; (i) el artículo 13 LGT, en relación con los artículos 7 y 8 del mismo texto legal, 1.255 del Código Civil, 22.4 de la Ley 56/2003, de 16 de diciembre, de Empleo, 6 y 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 9.3 y 31.1 de la Constitución española; (ii) los artículos 13, 105 y 108.2 CE; (iii) el artículo 13 LGT, en relación con los artículos 15 y 16 LGT y la jurisprudencia recogida en las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. núm. 1429/2018) y de 22 de julio de 2020 (rec. núm. 1432/2018); (iv) los artículos 88, 89, 92, 97 y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 32 LGT, 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, 9.3 CE y la jurisprudencia sobre el principio de íntegra regularización representada, entre otras, por las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2021 (rec. núm. 574/2020) y de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020); y (v) los artículos 178, 179 y 153.g) LGT y 9.3 CE. y la doctrina establecida en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2017 (recurso núm. 3256/2016) y 5 de diciembre de 2017 (recurso núm. 1727/2016).

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 26 de julio de 2021.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 30 de marzo de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

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

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

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

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



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

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

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación del Club de Fútbol, mediante escrito registrado el 19 de mayo de 2022, interpuso el recurso de casación en el que, respondiendo a las cuestiones casacionales planteadas, propone que esta Sala "[...] declare la improcedencia de que la Administración pueda ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 de la LGT amparándose en normas de carácter privado, como es el RAJ y, consiguientemente, calificar como rendimiento del trabajo de los jugadores y técnicos las contraprestaciones pagadas por el Real Madrid a los intermediarios en cumplimiento de los contratos de intermediación celebrados por el club en orden a obtener la contratación o la renovación de los contratos de trabajo de dichos jugadores y técnicos, en tanto que la calificación realizada vulnera los artículos señalados en el apartado Primero.I de este escrito". Y subsidiariamente a lo anterior solicita "[...] que es[t]a Sala declare el derecho de [su] representado a obtener la devolución de las cuotas cuya deducción se le ha negado, en aplicación del principio de regularización íntegra, en tanto que la repercusión realizada es incorrecta, según se ha defendido en el apartado Primero.II anterior" (págs. 18-19 del escrito de interposición).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que "[...] case y anule la Sentencia impugnada, declarando la improcedencia de la calificación de rentas que la misma ha confirmado y, subsidiariamente, la procedencia del derecho de mi representado a obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, estimando, en consecuencia, este recurso de casación y el recurso contencioso-administrativo 424/2020".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 23 de junio de 2022, escrito de oposición en el que solicita que, para resolver las cuestiones casacionales del auto de admisión, se fije como doctrina legal que:

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

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

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

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 7 de febrero de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 26 de mayo de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 424/2020 interpuesto por el Real Madrid Club de Fútbol contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], de 23 de enero de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada frente a: (i) el acuerdo de liquidación núm. A23/72757335, dictado el 28 de junio



de 2017 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), correspondiente al período 07/2014 a 06/2015, ambos incluidos, del que resulta una deuda tributaria por importe de 383.921,38 euros (de los cuales 347.240,36 euros corresponden a la cuota y 36.681,02 euros a los intereses de demora); y el (ii) acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia A23/78135593 dictado el día 5 de diciembre de 2017 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, derivado del acuerdo de liquidación descrito en el apartado anterior, en virtud del cual se acuerda la imposición de una sanción por importe total de 129.975,00 euros.

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

Los antecedentes más relevantes del litigio son los siguientes:

1. El 10 de octubre de 2016 se iniciaron por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria) actuaciones de comprobación e investigación a la entidad deportiva Real Madrid club de futbol (en lo sucesivo Real Madrid CF). Las actuaciones, de carácter general, afectaron al IVA, períodos 07/2014 a 06/2015, así como al Impuesto sobre Sociedades, Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y a Retenciones a cuenta de imposición de no residentes.
2. El 20 de enero de 2017 se incoó acta de disconformidad A23-72757335 por el IVA, junto con el correspondiente informe ampliatorio, dictándose el 28 de junio de 2017 acuerdo de liquidación, del que resultó un importe de deuda tributaria a ingresar de 383.921,38 euros.
3. La regularización practicada consistió en la minoración de cuotas soportadas que se consideraron deducidas indebidamente por el recurrente. Afirma la resolución en cuestión que la entidad satisface cantidades a determinados agentes o representantes de jugadores de fútbol como consecuencia del fichaje de jugadores, de su traspaso, de la rescisión del contrato que le liga al obligado tributario o de la ampliación o modificación del contrato. Las facturas emitidas por los agentes o representantes recogen el IVA, deduciendo la entidad el correspondiente impuesto soportado. En los casos en que el agente o representante no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto, la entidad aplica la inversión del sujeto pasivo, autorrepercutiendo y deduciendo el impuesto.
4. La Inspección ha considerado que, aún cuando la transacción monetaria se produzca entre el club y el agente, en realidad éste último está prestando un servicio al jugador y el club paga ese servicio al agente por cuenta del jugador. De modo que las cantidades satisfechas por el club al agente o representante deben considerarse mayor retribución monetaria del futbolista como rendimiento del trabajo, de manera que la cuota soportada por la entidad no es deducible, procediendo, asimismo, la minoración de cuotas soportadas y repercutidas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.
5. El acuerdo de liquidación se notificó a la entidad el 7 de julio de 2017 y, como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 20 de julio de 2016 se notificó a la entidad acuerdo de inicio de expediente sancionador y propuesta de sanción, dictándose acuerdo de resolución del procedimiento sancionador el 5 de diciembre de 2017 por importe de 129.975,00 euros.
6. Disconforme con el acuerdo de liquidación y el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, la entidad interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC que, por acuerdo de 23 de enero de 2020, las desestimó íntegramente.
7. Frente a la referida resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el número 424/2020, ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó por sentencia de 26 de mayo de 2021.

TERCERO.- Cuestión casacional.

Por auto de 30 de marzo de 2022, la Sección Primera de esta Sala admitió el recurso de casación y determinó que la cuestión de interés casacional a examinar es la siguiente:

"[...] Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

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



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

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

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

3.2. Los artículos 88, 89, 92, 97 y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 32 LGT, 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, 9.3 CE y la jurisprudencia sobre el principio de íntegra regularización representada, entre otras, por las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2021 (rec. nº 574/2020) y de 22 de abril de 2021 (rec. nº 1367/2020). [...].

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

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

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

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

"[...] Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez [...]."

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

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

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

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

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.[...]."

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



"[...]Art. 16. Simulación

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente [...]"

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

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

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

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

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

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

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

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

Por su parte, la resolución del Tribunal Económico-Administrativa Central tampoco considera desacertado denominar esta actuación de "calificación" y en tal sentido argumenta que "[...] en cuanto al principio de calificación, cabe añadir que responde a toda la lógica por cuánto pretende garantizar que la aplicación del



gravamen se corresponda con la realidad jurídica puesta de manifiesto por los hechos, que se califica según su verdadera naturaleza sustancia, permitiendo así una tributación ajustada a la voluntad de Ley. Siempre que la calificación se realice mediante el empleo de criterios jurídicos, reveladores de la verdadera naturaleza que desde esa misma perspectiva tienes los hechos que se presentan en la realidad, no puede decirse que el mecanismo de la calificación utilizada para corregir la ilusión fiscal no se haya mantenido dentro de sus justos límites [...]."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

3. Muy sintéticamente, cabría decir que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes.

Como hemos visto, según el artículo 13 de la Ley General Tributaria, las obligaciones tributarias se exigirán " con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado".

4. La segunda figura en estudio -según el auto de admisión- es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la Ley General Tributaria), que existe, según dicho precepto señala, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;

b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

5. Por último, en la simulación (artículo 16 de la Ley General Tributaria), "el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes", en el bien entendido que si existe simulación la Administración Tributaria tiene que declararlo en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios; además, en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La doctrina jurisprudencial que acabamos de reseñar no resulta desconocida para la Sala de instancia. Sin embargo la considera intrascendente para el caso, y ante su invocación por la demandante manifiesta que "[...] [s]in llegar a comprender cómo afecta la delimitación de las meras potestades de calificación de la



Administración tributaria que hace el Tribunal Supremo en dichas sentencias a este supuesto" (*sic*), le parece bastante con las consideraciones que se contienen en el acto impugnado y se limita a aseverar que "[...] en la resolución del TEAC se afirma que la repercusión del IVA por la prestación de servicios profesionales sujeta y no exenta, es correcta, lo que considera erróneo es el destinatario de las facturas que deben serlo los jugadores. Aprecia el TEAC que el club no tiene ningún perjuicio económico pues las comisiones pagadas forman parte de la retribución al jugador en el ámbito de la relación laboral que les une. El ingreso de las cuotas repercutidas de IVA es conforme a Derecho y no existe ningún ingreso indebido que deba reconocerse al club. La Administración tributaria ni ha entrado en el conflicto de la aplicación de la norma tributaria que corresponde, ni ha declaración (*sic*) la simulación [...]" (FD sexto).

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

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

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



más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto.

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

SÉPTIMO.- *Las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, al apreciar serias dudas de derecho, no ha lugar a hacer imposición de las mismas a ninguna de las partes, por lo que cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

1.- Fijar los criterios interpretativos expuestos en el fundamento jurídico sexto por remisión al establecido en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 2 de julio de 2022 (rec. cas. 1429/2018).

2.- Estimar el recurso de casación 5730/2021 interpuesto por la representación procesal de la entidad deportiva Real Madrid Club de Fútbol contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 424/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 424/2020 interpuesto por la entidad deportiva Real Madrid club de futbol, frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], de 23 de enero de 2020, que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra: (i) el acuerdo de liquidación núm. A23/72757335, dictado el 28 de junio de 2017 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al período 07/2014 a 06/2015, ambos incluidos, del que resulta una deuda tributaria por importe de 383.921,38 euros (de los cuales 347.240,36 euros corresponden a la cuota y 36.681,02 euros a los intereses de demora); y (ii) el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia A23/78135593, dictado el día 5 de diciembre de 2017 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, derivado del acuerdo de liquidación descrito en el apartado anterior, en virtud del cual se acuerda la imposición de una sanción por importe total de 129.975,00 euros. Anular la resolución económico administrativa así como los acuerdos de liquidación y sancionador impugnados, y declararlos sin valor ni efectos.

4.- Hacer el pronunciamiento sobre imposición de costas en los términos expuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.