

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ090769

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 29 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 779/2019

**SUMARIO:**

**Aplicación e interpretación de las normas. Calificación.** *Comisiones pagadas por los clubes de fútbol en nombre de los jugadores a los agentes que les representan.* La regularización practicada consistió en 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 tanto, la regularización de que fue objeto el Club consistió en recalificar los negocios jurídicos consistentes en contratos de intermediación (cuya existencia no se puso en duda) firmados entre el Club y los Agentes que intermedian en el mercado de fútbol profesional, y las retribuciones por esos servicios de intermediación pagadas por el Club a los Agentes, en otros contratos entre los Agentes y los jugadores y a esas retribuciones en retribuciones de trabajo de los jugadores, pagadas por el Club por cuenta de los jugadores. Ahora bien, la Sala considera que el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible, pues mediante esta potestad no se puede convertir un negocio en otro diferente, en este caso un negocio consistente en un contrato de mediación entre un Club y un Agente por el traspaso/renovación de un jugador, en un contrato diferente entre el Agente y el jugador, que el Club retribuye por cuenta del jugador. Por tanto, es obligado concluir que en este caso la Administración ha rebasado los límites que la potestad prevista en el artículo 13 de la LGT le confiere, al calificar a los pagos a los Agentes por el Club como rendimientos de trabajo de los jugadores pagados por el Club por cuenta de los jugadores; y que, en todo caso, debería haber utilizado para tal fin otras figuras previstas en el ordenamiento jurídico (artículos 15 o 16 LGT) y, al no haberlo hecho, al haber utilizado una vía inapropiada para llevar a cabo la regularización realizada, la misma debe anularse. [Vid., STS, de 23 de febrero de 2023, recurso n.º 5730/2021 (NFJ089006)]. En definitiva, se estima el recurso y se anula la resolución recurrida, y la liquidación de la que trae causa.

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Multas y Sanciones.** *Intereses de demora de actas de inspección.* Los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica. [Vid., STS de 8 de febrero de 2021, recurso n.º 3071/2019 (NFJ080998)].

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14 y 20.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 15 y 16.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 15 y 16.

**PONENTE:***Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.*

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

## SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000779 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 15353/2019

Demandante: REAL MADRID CLUB DE FUTBOL

Procurador: ANA ISABEL ARRANZ GRANDE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

## SENTENCIA Nº :

Ilma. Sra. Presidenta:

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintinueve de junio de dos mil veintitrés.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 779/2019, promovido por la Procuradora Sra. Arranz Grande en nombre y representación de la Entidad Real Madrid Club de Fútbol, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10/7/2019, por la que se desestimó la reclamación 3954/2016 y confirmó la liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), A2372638992, de 11/5/2016, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2010/2011 a 2013/2014.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 10/7/2019, por la que se desestimó la reclamación 3954/2016 y confirmó la liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), A2372638992, referida al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010/2011 a 2013/2014.

**Segundo.**

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

#### **Tercero.**

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora de la parte actora presentó escrito de demanda el 9/3/2020, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se anule la resolución del TEAC impugnada, así como la liquidación de la que trae causa.

#### **Cuarto.**

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 15/7/2020, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dictara sentencia desestimando el recurso e imponiendo las costas del mismo a la parte actora.

#### **Quinto.**

Recibido el pleito prueba, se practicó con el resultado que obra en autos; presentados los respectivos escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 21/6/2023, en que tuvo lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del recurso y contenido de la regularización. Cuestiones litigiosas.-**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 10/7/2019, por la que se desestimó la reclamación 3954/2016 y confirmó la liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), A2372638992, referida al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010/2011 a 2013/2014.

La regularización abarcó varios tributos y, en esencia, consistió en lo siguiente:

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

La Inspección considera 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, deben considerarse efectuadas por cuenta de éstos, dado que los agentes prestan sus servicios a los deportistas, y no al Club de fútbol, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA.

La Inspección hace constar que los importes regularizados, satisfechos por el obligado tributario a los agentes de los jugadores, rendimientos todos ellos que no sometió a retención a cuenta del IRNR de los jugadores, no fueron declarados por estos en el IRNR, por lo que procede exigir al obligado tributario las retenciones no practicadas.

En fin, en cuanto al Impuesto sobre Sociedades, -que es lo que ahora nos ocupa-, consideró como mayor gasto deducible las anteriores cuotas regularizadas en el IVA. Adicionalmente, no se aceptó como mayor gasto deducible los importes de las retenciones a cuenta del IRPF y del IRNR derivadas de las liquidaciones practicadas. Y no permitió deducir los intereses de demora correspondientes a las liquidaciones derivadas de actas incoadas en procedimientos anteriores por los conceptos tributarios IS, IVA, IRNR e IBI

#### **Segundo. Sobre la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.-**

La regularización que ahora abordamos fue producto de las actuaciones de comprobación e inspección de los que derivaron también otras consecuencias tributarias, que han sido, o están siendo fiscalizadas mayoritariamente por esta Sala. Y en estos procesos se adujo también la prescripción del derecho de la Administración a liquidar sustentada en la misma realidad fáctica e idéntica argumentación jurídica.

Valga como ejemplo el recurso 788/2019 seguido ante este mismo Tribunal, entre las mismas partes, por los mismos períodos, aunque por otros tributos, que ha concluido con la reciente sentencia de 12 de junio de 2023, en la que, analizando la prescripción formulada en los mismos términos, se concluyó que no había prescripción, por las razones que constan en el fundamento jurídico segundo, al que nos remitimos, para evitar inútiles reiteraciones. Se desestima.

**Tercero.** *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.-*

Como hemos anticipado las actuaciones inspectoras tuvieron por objeto el IS, IVA, retención a cuenta de rendimientos del trabajo profesional y retenciones a cuenta a los no residentes.

A nosotros nos corresponde enjuiciar la regularización en cuanto al IS, pero, en cualquier caso, la premisa de la que parten todas ellas es la misma, puesto que, en esencia, 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). Consideró en definitiva, que "las retribuciones satisfechas, por el obligado tributario a los agentes de los jugadores de fútbol, dado que los agentes presten sus servicios a estos y no al club de fútbol de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores (RAJ), ...dichos pagos satisfechos por el real Madrid, tienen la naturaleza de rendimientos de trabajo y están sujetos a retención en el momento del pago estando obligado a practicar e ingresar la correspondiente retención sobre los citados rendimientos". Añadiendo que "lo que esta Oficina Técnica debe analizar en el presente acuerdo de liquidación es si los importes satisfechos a los agentes de los jugadores de fútbol se corresponden con retribuciones que deben ser consideradas como efectuadas por cuenta de los deportistas".

El Acuerdo analiza el RAJ y concluye que "los agentes de jugadores están prestando un servicio a los jugadores y que el club paga por cuenta de los jugadores a dichos agentes". La tesis viene a ser que según el RAJ no cabe que el agente represente a la vez a los jugadores y al club, por lo que al margen de que se hayan suscrito contratos entre el club y los agentes, estos últimos representan realmente al jugador, siendo posible que el club pague a los agentes, pero en nombre del jugador. Lo anterior implica que resultaría de aplicación, según la Inspección, el art 13.1.c) de la LIRNR.

Exactamente la misma controversia, referida a las mismas partes, fue resuelta por la Sentencia de esta Sala (Sección Quinta) de 26/5/2021 (rec. 423/2020), desestimándolo, al considerar, por lo que ahora importa, que la calificación de aquellos pagos resultaba ajustada a derecho.

Sin embargo, las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23/2/2023 dictadas en sendos recursos de casación (5915/2021 y 5730/2021), han establecido una jurisprudencia que nos conduce a una conclusión contraria, la estimación del recurso.

En efecto, la regularización de que fue objeto el Club consistió en recalificar, al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, los negocios jurídicos consistentes en contratos de intermediación (cuya existencia no se puso en duda) firmados entre el Club y los Agentes que intermedian en el mercado de fútbol profesional, y las retribuciones por esos servicios de intermediación pagadas por el Club a los Agentes, en otros contratos entre los Agentes y los jugadores y a esas retribuciones en retribuciones de trabajo de los jugadores, pagadas por el Club por cuenta de los jugadores.

Sobre el ejercicio de esta potestad de calificación, -en supuesto de hecho idéntico, referido a las relaciones del Club Real Madrid con los intermediarios-, la citada jurisprudencia concluye que el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible, pues mediante esta potestad no se puede convertir un negocio en otro diferente, en este caso un negocio consistente en un contrato de mediación entre un Club y un Agente por el traspaso/renovación de un jugador, en un contrato diferente entre el Agente y el jugador, que el Club retribuye por cuenta del jugador.

Sin necesidad de reproducir la fundamentación jurídica de aquellas sentencias, por cuanto son sobradamente conocidas por las partes, es obligado concluir que también en este caso, la aplicación de la misma conduce a la conclusión de que la Administración ha rebasado los límites que la potestad prevista en el artículo 13 de la LGT le confiere, al calificar a los pagos a los Agentes por el Club como rendimientos de trabajo de los jugadores pagados por el Club por cuenta de los jugadores; y que, en todo caso, debería haber utilizado para tal fin otras figuras previstas en el ordenamiento jurídico ( artículos 15 o 16 LGT) y, al no haberlo hecho, al haber utilizado una vía inapropiada para llevar a cabo la regularización realizada, la misma debe anularse.

Se estima el recurso y se anula la resolución recurrida, y la liquidación de la que trae causa.

**Cuarto.** *Sobre la deducción de los intereses de demora correspondientes a las liquidaciones derivadas de actas incoadas en procedimientos anteriores por los conceptos tributarios IS, IVA, IRNR e IBI.*

Como hemos avanzado, la regularización también consistió en no aceptar como gasto deducible los intereses de demora correspondientes a las liquidaciones derivadas de actas incoadas en procedimientos anteriores por los conceptos tributarios IS, IVA, IRNR e IBI.

La liquidación, y la resolución del TEAC, tomaron esta decisión orientados por la jurisprudencia existente en aquellos momentos, que ha resultado superada por la que se resume en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Sección Segunda), de 21 de septiembre de 2022, recurso de casación 7927/2020 ( ROJ: STS 3368/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3368 ), que continuando una línea jurisprudencial contenida en pronunciamientos sobre la misma cuestión de interés casacional en sentencias de 8 de febrero de 2021, rec. cas, 3071/2019; de 30 de marzo de 2021, rec. cas. 3454/2019; de 29 abril de 2021, rec. cas. 463/2020; de 5 de mayo de 2021, rec. cas. 558/2020; de 17 de junio de 2021, rec. cas. 1333/2020; de 17 de septiembre de 2021, rec. cas. 5094/2019, o la más reciente de 6 de julio de 2022, rec. cas. 3834/2020, en esencia, concluyó que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites establecidos en el artículo 20 TRLIS ( artículo 16 actual LIS), puesto que no se incluyen en la letra c) del artículo 14 TRLIS (actual letra c) artículo 15 LIS /2014); y tampoco son donativos o liberalidades, puesto que el pago por su deudor no deriva de su "animus donandi" o de voluntariedad, como requiere la donación o liberalidad. Su pago es impuesto por el ordenamiento jurídico, tiene carácter ex lege.

Y aunque no es aplicable a este caso, por razones temporales, no está de más reseñar, como hace la aludida sentencia, que en la legislación aplicable al presente recurso no se contemplan (tampoco lo hizo la liquidación, ni la resolución del TEAC) como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero lo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico, ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

En fin, en palabras del Tribunal Supremo "No admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede".

Procede, por tanto, anular esta decisión, con la consecuencia de permitir a la entidad recurrente la deducción de los intereses de demora discutidos.

Se estima.

#### **Quinto.** *Costas procesales.* -

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, 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 procede hacer expresa condena en costas, dado el cambio jurisprudencial que ha conducido a un resultado diametralmente opuesto al que, en la cuestión nuclear, la Sala habría adoptado siguiendo sus precedentes.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

### **F A L L A M O S**

Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 779/2019, promovido por la Procuradora Sra. Arranz Grande en nombre y representación de la Entidad Real Madrid Club de Fútbol, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10/7/2019, por la que se desestimó la reclamación 3954/2016 y confirmó la liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), A2372638992, referida al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010/2011 a 2013/2014, que se anula por no ser ajustadas a derecho, sin hacer expresa condena en costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta- expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.