



Roj: **STS 2916/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2916**

Id Cendoj: **28079130022024100169**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/05/2024**

Nº de Recurso: **4439/2022**

Nº de Resolución: **916/2024**

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

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

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC 24-06-2020 y 25-01-2021,**

SAN 1387/2022,

ATS 9832/2023,

STS 2916/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 916/2024

Fecha de sentencia: 27/05/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4439/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/05/2024

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

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

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4439/2022

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

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 916/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de mayo de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **4439/2022**, interpuesto por la procuradora doña Silvia Vázquez Senin, en representación de la entidad **VALENCIA CLUB DE FÚTBOL, S.A.D.**, contra la sentencia dictada el 23 de marzo de 2022 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 820/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 23 de marzo de 2022 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 820/2020 deducido contra las resoluciones de 24 de junio de 2020 y 25 de enero de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Central, en las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núm. 00/01598/2017 y 00/04973/2017 formuladas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 (01) a 2014 (06), ambos incluidos, y contra el acuerdo de imposición de sanción.

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

"FALLAMOS: DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del VALENCIA CLUB DE FUTBOL, SAD, contra la resolución de 24 de junio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central, al haber sido anulada por el propio TEAC en resolución de 15 de diciembre de 2021.

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo respecto a la resolución de 25 de enero de 2021, del Tribunal Económico-Administrativo Central en las reclamaciones económico-administrativa acumuladas números 00/01598/2017 y 00/04973/2017 formuladas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 (01) a 2014 (06), ambos incluidos, y contra el acuerdo de imposición de sanción.

Con imposición de costas a la parte demandante".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Silvia Vázquez Senin, en representación del Valencia Club de Fútbol, S.A.D., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) Los artículos 4.Uno, 88, 89, 92, 97 y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"] y el artículo 2.1.c) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido ["Directiva IVA"].

(ii) Los artículos 7, 8, 13, 15, 16, 105, 106, 108, 178 y 179.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

(iii) Los artículos 9.3, 24 y 120.3 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre de 1978) ["CE"].

(iv) Los artículos 31 y 36 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

(v) Los artículos 1255, 1281, 1282 y 1287 del Código Civil ["CC"].

(vi) La jurisprudencia que interpreta los anteriores preceptos.



2. La Sala de instancia, por auto de 31 de mayo de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la representación procesal del Valencia Club de Fútbol, S.A.D., como recurrente, y la Administración General del Estado, como recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 5 de julio de 2023, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

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

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

2.2. Aclarar si las cesiones o préstamos de **jugadores** de fútbol a otro club con carácter temporal y en los que no se fija precio por la cesión, constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso a los efectos del artículo 4 de la Ley del IVA y, por consiguiente, quedan sujetas al impuesto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 13, 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

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

2. La procuradora doña Silvia Vázquez Senin, en la representación ya acreditada del Valencia Club de Fútbol, S.A.D., interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 21 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Con relación a la primera cuestión de interés casacional, alega la infracción del artículo 13 en relación con el 15 y 16 de la LGT, y afirma que, a juicio de la parte, todas las resoluciones administrativas de las que deriva este procedimiento, así como la sentencia de la Audiencia Nacional ("AN") desestimatoria de sus pretensiones, aplican incorrectamente el artículo 13 LGT, en relación con los artículos 15 y 16 de la misma ley, en lo referente a las comisiones pagadas a intermediarios/agentes de **jugadores**.

En efecto, considera que uno de los principales aspectos regularizados en el procedimiento inspector origen de este pleito es la recalificación que, en virtud del artículo 13 LGT, realiza la Administración tributaria de los pagos realizados por el VCF a determinados intermediarios/agentes de futbolistas (en adelante, los "Agentes"). En este sentido, en virtud de dicha recalificación realizada al amparo del artículo 13 LGT, la Administración altera a efectos fiscales hasta tres relaciones jurídicas con distinta naturaleza: (i) la relación jurídica mercantil entre el Agente y el Club (que considera inexistente), (ii) la relación jurídica mercantil entre el Agente y el **jugador** (bien haciéndola nacer o aumentando la retribución de los servicios que el primero prestaba al segundo) y (iii) la relación jurídica laboral del Club con el **jugador** (aumentando el salario de este último derivado de dicha relación laboral).

Añade que, bajo la citada figura de la calificación, se pretende evidenciar una voluntad dolosa de la recurrente de defraudar, algo que le permite a la Administración primero, y al Tribunal de instancia después, no sólo confirmar la regularización, sino también la sanción impuesta.

Considera que la Administración ha aplicado incorrectamente las cláusulas generales anti elusión recogidas en los artículos 13, 15 y 16 LGT, en tanto que se utiliza de manera extensiva la figura de la calificación para evidenciar un abuso de las formas jurídicas en operaciones triangulares que afectan hasta a tres partes (Club, Agente y **jugador**) desvirtuando la causa negocial que unía a las mismas e imputando a la recurrente una voluntad (dolo) de defraudar y perseguir con su conducta un ahorro fiscal.

Afirma que dicha manera de proceder resulta contraria al ordenamiento jurídico y al criterio jurisprudencial establecido por el Alto Tribunal en las sentencias de (i) 2 julio 2020 Rec. 1429/2018 , STS 2257/2020 y Rec. 1433/2018 STS 2251/2020, (ii) de 22 julio 2020 Rec. 1432/2018 , STS 2721/2020 (" STS de 2 y 22 de julio de 2020"), así como en la "especialmente relevante" sentencia de 23 de febrero de 2023 Rec. 5730/2021 STS



234/2023 (" STS de 23 de febrero de 2023"), dictada por el Tribunal Supremo ("TS") con posterioridad a la presentación del escrito de preparación del recurso de casación y en la que la Sala se pronuncia sobre unos hechos idénticos a los del presente litigio, pero en relación con otro club.

Considera que el TS ha fijado doctrina que establece que con las potestades que otorga el artículo 13 LGT, que versa sobre la calificación, no se puede regularizar un supuesto abuso de derecho por el que se habrían creado tres realidades económicas aparentes para encubrir la verdadera producción de quien ejercía esa misma actividad en régimen de sociedad.

Especialmente relevante por versar sobre la calificación de un hecho imponible idéntico al que se enjuicia en el presente recurso es, asimismo, la STS de 23 de febrero de 2023, en la que el TS considera que se produce una infracción del artículo 13 LGT al haberse excedido sus límites, en tanto que la facultad regulada en este precepto no permite a la Administración ignorar el negocio jurídico en que consiste el hecho imponible objeto de calificación y enmarcarlo en una relación jurídica de dos partes distintas del contribuyente regularizado. La conclusión alcanzada en la referida sentencia resulta, a juicio de la recurrente, plenamente aplicable al presente recurso de casación, dada la evidente similitud de hechos y circunstancias con el supuesto de autos (i.e. regularización de los pagos realizados por un club de fútbol -en el caso de autos, el VCF- a Agentes, recalificándolos la Administración a mayor retribución de un supuesto servicio del Agente al **jugador** y, a su vez, de mayor retribución salarial del **jugador** en virtud de su relación laboral con dicho club).

Añade que "[...] en el supuesto concreto de autos, la Administración primero y el Tribunal de instancia después, utilizan incorrecta y extensivamente la figura de la calificación para, en adición a lo anterior, imputar a mi mandante una conducta dolosa consistente en un abuso de formas voluntario, algo que les permite confirmar la sanción impuesta".

Sostiene que "[...] la doctrina legal que debe declarar (y/o reiterar) la Sala es que la Administración, al pretender desvirtuar la causa negocial de los negocios jurídicos que unían a los Agentes con el Club acusando a estos de "abusar" de las formas de los contratos y de perseguir dolosamente un ahorro fiscal, alterando de esta manera hasta tres relaciones jurídicas a efectos fiscales (i.e. Club-Agente, Agente-**jugador** y Club-**jugador**), debió acudir, en su caso, a la figura de la simulación (artículo 16 LGT) o del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 LGT), no bastando la potestad calificadoradora del artículo 13 LGT para emitir tales conclusiones a efectos fiscales".

Seguidamente, y pese a reconocer que no es un motivo casacional expresamente admitido en el Auto de Admisión, añade, en el ámbito del derecho de defensa, que, a su juicio, la Sentencia de la AN también infringe, a su vez, el artículo 13 LGT en relación con el 1255 CC, alterando la jerarquía de fuentes normativas aplicable en relación con la interpretación de los contratos de un club de fútbol con Agentes. Alega que la jurisprudencia del TS, al menos en el ámbito civil, ha establecido claramente que cualquier Reglamento FIFA (incluido el Reglamento de Agentes de 2008) no puede más que servir, a lo sumo, como un uso a los efectos del artículo 1258 CC a la hora de interpretar un contrato de mediación deportiva. Cita la Sentencia de la Sala de lo Civil del TS de fecha 24 de febrero de 2017 Rec. 948/2014, STS 697/2017, cuyo criterio fue posteriormente ratificado por la sentencia de la misma Sala de 5 de febrero de 2018, Rec. 2280/2015, STS 295/2018.

Concluye que "[...] la Sentencia de instancia viola, por tanto y a nuestro juicio, la Jurisprudencia de la Sala de lo Civil del TS antes citada, debiendo fijarse doctrina por este tribunal estableciendo que la facultad de calificación de la Administración que le otorga el artículo 13 LGT en relación con la interpretación de los contratos de mediación deportiva no puede ejercerse amparándose primordialmente en normas de carácter privado como es el caso del Reglamento de Agentes de 2008, invirtiendo así la jerarquía normativa aplicable en este campo, que obliga a primar la autonomía de la voluntad de las partes ex artículo 1255 CC y donde la citada normativa asociativa privada sólo puede entenderse como un mero uso" (sic).

Con relación a la segunda cuestión de interés casacional, aduce la infracción del artículo 4.Uno LIVA en relación con el 2.1.c) de la Directiva IVA.

Señala que la cuestión debatida consiste en determinar si las cesiones o préstamos de **jugadores** de fútbol -en puridad cesiones de derechos federativos sobre **jugadores**- a otro club con carácter temporal y en los que no se fija un precio por la cesión, constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso a los efectos del artículo 4. Uno LIVA y jurisprudencia que lo desarrolla.

A juicio de la Administración y según confirma la sentencia AN, las operaciones de cesión temporal de **jugadores** sin contraprestación monetaria expresa son, en cualquier caso, prestaciones de servicios onerosas a efectos de IVA en las que la contraprestación del club cesionario es no monetaria y consiste, principalmente, en la formación del **jugador** y el aumento de valor de este. Afirma que las conclusiones señaladas en la sentencia AN son incorrectas, desconociéndose e inaplicando correctamente la normativa laboral aplicable,

así como la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") relacionada con la existencia de onerosidad a efectos de IVA.

Recuerda que la normativa laboral española aplicable a estas transacciones permite la cesión temporal de **jugadores** sin contraprestación monetaria (art. 11 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales), normativa que debe complementarse con el Convenio Colectivo para la actividad del Fútbol Profesional suscrito entre la LFP y la Asociación de Futbolistas Españoles "en vigor en los años regularizados" (" Convenio AFE"), que en su artículo 16 estipula lo siguiente:

"Artículo 16. Contraprestación económica por cesión temporal.

En el supuesto de que la cesión se realizara mediante contraprestación económica pactada entre cedente y cesionario, el Futbolista Profesional tendrá derecho a percibir, como mínimo, el quince por cien (15%) del precio pactado, que deberá ser satisfecho por el Club/SAD cesionario, en el momento de la aceptación por el Futbolista de la cesión. En el supuesto de que no se pactara cantidad alguna, el Futbolista tendrá derecho a percibir como mínimo el importe que resulte de dividir por doce la totalidad de las retribuciones percibidas del Club/SAD en la temporada inmediata anterior, multiplicado por el uno y medio por cien (1,5%)."

Se comprueba, pues, que tanto el artículo 11.Cuatro del RD 1006/85 como el artículo 16 Convenio AFE, establecen una previsión para el supuesto de que la cesión temporal sea remunerada por lo que resulta evidente que, *sensu contrario*, la normativa laboral antes citada permite y contempla las cesiones temporales de **jugadores** no remuneradas o gratuitas.

Sentado lo anterior, señala que, como establece el artículo 4 de la LIVA, sólo están sujetas al impuesto aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios que se realicen a título oneroso, siendo así que el concepto de onerosidad a estos efectos ha sido clarificado por el TJUE en una jurisprudencia consolidada [STJUE de 16 de octubre de 1997 (Julius Fillibeck GmbH & Co.KG, asunto C-258/9), entre otras].

Colige que, para que una operación a efectos de IVA se considere onerosa, el TJUE exige que haya una transacción entre las partes y que se haya pactado de manera expresa un precio o contravalor directamente relacionado con la prestación. De esta manera, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contrapartida directa, no existe sujeción a IVA. En otras palabras, una entrega de bienes o una prestación de servicios solo se realizará " a título oneroso" y, por tanto, solo será imponible, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo y directo del servicio prestado al destinatario.

Pero, es más, el TJUE no sólo exige que haya relación directa entre la contraprestación y el servicio, sino que exige que la contraprestación sea cierta y que pueda expresarse en dinero. Cita a este respecto la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2016 (caso Bastová, asunto C-432-/15) ("Sentencia Bastová") cuyos postulados y conclusiones entiende plenamente aplicables al supuesto de hecho aquí enjuiciado. Hace notar la similitud del supuesto de hecho en esa sentencia enjuiciado con el aquí debatido, en el que un club de fútbol (el VCF) cede un **jugador** a un club cesionario sin pactarse ninguna retribución específica en el contrato y donde la supuesta remuneración de la cesión es, a juicio de la Administración y el Tribunal de instancia, una potencial formación y aumento de valor del **jugador** (insistimos, no pactadas en el contrato) absolutamente inciertos. Concluye que no existe un vínculo directo y cierto entre dicha supuesta remuneración en especie y el servicio consistente en la cesión.

Afirma que "[...] en una cesión temporal de un **jugador** en el que no se pacta una remuneración expresa por la cesión, no se dan los requisitos exigidos por el TJUE para que pueda entenderse que existe onerosidad dado que:

- (a) No existe una relación jurídica o vínculo directo entre el servicio prestado (i.e. cesión del **jugador**) y la supuesta contraprestación recibida (i.e. potencial formación y aumento de valor del **jugador**).
- (b) No se ha pactado de manera expresa dicha supuesta contraprestación como precio o contravalor directamente relacionado con la prestación realizada.
- (c) La contraprestación no sería, en cualquier caso, cierta y, en consecuencia, no expresable en dinero".

Concluye que el postulado de la Administración, apoyado por el Tribunal de instancia, es contrario a Derecho y viola flagrantemente la jurisprudencia del TJUE (más en concreto, la Sentencia Bastová), en relación con la necesidad de que la remuneración de una operación sea cierta y tenga un vínculo directo con la prestación en sí para considerarse onerosa a efectos de IVA.



Asimismo, y pese a reconocer que no ha sido admitido en el auto de admisión como un motivo casacional, alega la vulneración del principio de regularización íntegra que provoca la doctrina sentada en la sentencia de la AN.

En último término, y en relación con la cuestión de interés casacional consistente en "(...) *determinar si la reconducción de los actos a otro esquema negocial paralelo configura un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, máxime cuando existen servicios reales que son declarados por las partes*", afirma que la Sala no debe pronunciarse sobre esta cuestión pues, en el supuesto de autos, se debate exclusivamente el alcance de la facultad calificadoras de la Administración al amparo del artículo 13 LGT, no habiendo sido objeto de debate (ni haberse solicitado por esta parte que lo fuese) si las operaciones regularizadas son subsumibles en un supuesto de simulación (del artículo 16 LGT) o de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 LGT).

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] la estimación del presente recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Quinta, de 23 de marzo de 2022, solicitando, en consecuencia, se dicte sentencia que acuerde anular en su totalidad la Sentencia AN recurrida, con los siguientes pronunciamientos que fijen la doctrina legal que proceda:

(i) La Administración tributaria no puede, en ejercicio de la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT, alterar a efectos fiscales hasta tres relaciones jurídicas con distinta naturaleza: (i) la relación jurídica mercantil entre un Agente y un club de fútbol (considerándola inexistente), (ii) la relación jurídica mercantil entre dicho Agente y un **jugador** (bien haciéndola nacer o aumentando la retribución de los servicios que el primero prestaba al segundo) y (iii) la relación jurídica laboral del Club con el **jugador** (aumentando el salario de este último), imputando al contribuyente una voluntad dolosa de abusar de las formas jurídicas para permitirle, no sólo regularizar, sino también sancionar.

(ii) La Administración tributaria no puede calificar contratos de mediación deportiva, al amparo del artículo 13 LGT, basándose exclusivamente en el supuesto incumplimiento de una norma asociativa de derecho privado como es el Reglamento de Agentes de 2008, invirtiendo la jerarquía normativa que aplica en relación con las normas sobre interpretación de los contratos de mediación deportiva, en las que debe primar, según jurisprudencia de la Sala de lo Civil del TS, el principio de autonomía de la voluntad de las partes regulada en el artículo 1255 CC.

(iii) Las cesiones o préstamos de **jugadores** de fútbol a otro club con carácter temporal y en los que no se fija un precio concreto y expreso por la cesión, realizadas al amparo de la normativa laboral española aplicable, no constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso a los efectos del artículo 4 LIVA y, por consiguiente, no quedan sujetas al impuesto, todo ello de acuerdo con la doctrina del TJUE sentada, entre otras, en la Sentencia Bastová.

(iv) El principio constitucionalmente consagrado de regularización íntegra obliga a la Administración tributaria a que, en un supuesto de dos prestaciones de servicio en especie recíprocas entre dos empresarios a efectos de IVA, regularice el IVA aplicable a ambas prestaciones de servicios, y no sólo a una de ellas"

Finalmente solicita a la Sala:

"[...] dictar sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia impugnada ya referenciada, estime el presente recurso de casación 4439/2022, fije los criterios interpretativos expuestos en el fundamento jurídico segundo y acuerde:

(i) Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC, dictada en sesión de 25 de enero de 2021, dictada a su vez en ejecución de la resolución estimatoria del recurso de anulación de fecha 15 de diciembre de 2020 interpuesto contra la resolución desestimatoria total dictada por el TEAC en la sesión del día 24 de junio de 2020;

(ii) Anular totalmente, por disconformidad con el ordenamiento jurídico, la citada resolución del TEAC de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas con números de referencia 00/01598/2017 (liquidación) y 00/04973/2017 (sanción), así como los actos administrativos de los que trae causa, en especial los siguientes, y declararlos sin valor ni efectos:

-El acuerdo de liquidación núm. A23/72757730, dictado el 28 de febrero 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 01/2011 a 06/2014, ambos incluidos, del que resulta una deuda tributaria por importe de 2.280.562,98 euros (de los cuales 1.894.920,65 euros corresponden a la cuota y 385.642,33 euros a los intereses de demora); y



-El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia A23/78043421, dictado el día 4 de septiembre 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 776.477,30 euros.

(iii) Condenar en costas a la Administración general del Estado demandada".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 9 de noviembre de 2023, en el que aduce que si bien "[e]s cierto que la "problemática" del presente caso -a juzgar por el AA- es "semejante" a la de los casos ya resueltos...esa semejanza no impide que se den en el caso circunstancias diferentes y decisivas. Así que veremos, y en esto se cifra nuestra oposición en lo que hace a la primera cuestión, que la doctrina jurisprudencial establecida, que no cuestionamos, proyectada sobre las circunstancias de nuestro caso, no conduce en cuanto a esa primera cuestión a la estimación del recurso, al menos a la estimación total".

Asimismo, alega que la segunda de las cuestiones de interés casacional es independiente y no dispone de precedente jurisprudencial.

En relación con la primera cuestión de interés casacional afirma que la sentencia no infringe el art. 13 de la LGT, pues la regularización en este caso se basó en el recto uso de la facultad de calificación de negocios, actos y hechos jurídicos.

Sostiene que el criterio jurisprudencial -recogido en la sentencia que estimó el recurso de casación nº 5730/2021- debe ponerse en relación con las circunstancias de cada caso concreto, pues la Administración puede que en unos " *no se ha[ya] limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica*" pero en otros sí. En el caso resuelto por la sentencia de la Sala se daban, como circunstancias relevantes, que el club recurrente de aquel caso alegó en la demanda la infracción del artículo 13 de la LGT en la liquidación practicada, que la sentencia de instancia aludía a " *los contratos de mediación aportados*", se entiende que celebrados entre aquel club de fútbol y los agentes, y que en casación la Abogacía del Estado negó que tales contratos existieran, pero la Sala nos corrigió, al constatar que más adelante, en el escrito de oposición, admitíamos explícitamente su existencia; y concluyó que en efecto existieron, que estaban en el expediente y que fueron examinados, haciendo ver que ya en el acta hay referencia a ellos (" *entre el Club y los agentes*"). Sobre estas bases alcanza la conclusión de que si existen y han sido examinados contratos de mediación entre el club y los agentes a los que el recurrente (el club) atribuye los pagos, no cabe ignorarlos en la calificación de tales pagos.

En el caso que se examina, lo que fue calificado -en los casos sin contrato de servicios entre SAD y agente- consistió en que, concluidas las gestiones y negociaciones mediante la suscripción de los contratos de trabajo y teniendo el agente derecho a retribución -obviamente, a cargo de su cliente, el **jugador**, al que ha representado-, los interesados se ponen de acuerdo (acuerdo sin duda ya alcanzado en las exitosas negociaciones) en que sea la SAD quien se haga cargo de ese pago (con considerables ventajas en términos de "optimización" fiscal). En estas circunstancias, la potestad del art. 13 de la LGT es la apropiada a las circunstancias del caso.

En conclusión, aceptando la doctrina jurisprudencial sobre la potestad de calificación del art. 13 de la LGT y en recta aplicación de la misma, en las concretas circunstancias de los supuestos en los que no se aportó documento contractual que vinculara a la SAD con el agente, aquella potestad fue ejercida dentro de los límites que le son propios y sin exceso alguno.

Sobre el segundo párrafo de la primera de las cuestiones de interés casacional, alega que no ha lugar a dar respuesta a esta cuestión ni, por tanto, a extenderse en alegaciones al respecto: a) Esta cuestión se condiciona a la respuesta negativa a la primera; b) La recurrente, en su escrito, niega a esta cuestión toda relevancia para su pretensión impugnatoria; y c) No se dan en el caso, ni nadie ha pretendido que se dieran, actos o negocios " *notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*".

Asimismo, aduce que la sentencia no infringe el art. 13 de la LGT en relación con el art. 1255 del CC. La alegación de infracción fue planteada en el escrito de preparación y no incluida por el auto de admisión, sin que exista dependencia alguna de esta cuestión respecto de las identificadas en el auto de admisión. No obstante, no cabe apreciar infracción alguna del art. 1255 CC.

En relación con la segunda cuestión de interés casacional, considera que la sentencia no infringe el art. 4.Uno de la LIVA.



Versando la cuestión en si las cesiones o préstamos de **jugadores**, en las que no se ha convenido un precio en dinero que deba satisfacer la cesionaria a la cedente, son realizadas a título oneroso, sostiene que el escrito de interposición no cumple su función de impugnar la concreta sentencia pues hace caso omiso, por completo, de la cumplida motivación que recoge.

En esencia, considera que en nuestro caso hay " *una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida*". El servicio prestado es la cesión de los derechos federativos (art. 11 de la LIVA). La contraprestación recibida la identifica con precisión la sentencia -conseguir que un **jugador** que sigue conservando la relación laboral " *mantenga su nivel de preparación tanto técnica como física*"; liberarse temporalmente de las obligaciones salariales y de Seguridad Social, perfectamente cuantificadas, cuyo cumplimiento asume la entidad cesionaria; y, obtener un " *abono concreto de cantidades si se dan las condiciones estipuladas*", y es consecuencia directa de esa cesión.

En suma, sostiene que la jurisprudencia europea ni avala la tesis de la demanda ni las sentencias citadas resuelven casos que guarden con el presente semejanza alguna. Por el contrario, esa jurisprudencia, tal y como explica la sentencia, a la que se remite, conduce a la conclusión contraria.

En último término, afirma que la Sentencia no infringe los arts. 92 y siguientes de la LIVA, en relación con el art. 9.3 de la CE.

Concluye señalando que la posición de la Abogacía del Estado acerca de las cuestiones de interés casacional objetivo es la siguiente:

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

b) En cuanto a la segunda, las cesiones o préstamos de **jugadores** de fútbol a otro club con carácter temporal y en los que no se fija precio por la cesión, sí constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso a los efectos del artículo 4 de la LIVA y, por consiguiente, sí quedan sujetas al impuesto.

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

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

Por providencia de 14 de noviembre de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 22 de febrero de 2024 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 21 de mayo de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por la representación procesal del Valencia Club de Fútbol, S.A.D., es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a las dos cuestiones que formula el auto de admisión, consistentes, en primer término, en determinar si la Administración tributaria puede, en ejercicio de la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT, aislar el flujo económico del negocio que se dice calificar, y situarlo en otro esquema negocial paralelo que, se indica, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias. Y, en caso de que la respuesta a la anterior cuestión sea negativa, determinar si la reconducción de los actos a otro esquema negocial paralelo configura un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, máxime cuando existen servicios reales que son declarados por las partes.

En segundo término, aclarar si las cesiones o préstamos de **jugadores** de fútbol a otro club con carácter temporal y en los que no se fija precio por la cesión, constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso a los efectos del artículo 4 de la Ley del IVA y, por consiguiente, quedan sujetas al impuesto.



2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. Actuaciones de comprobación e investigación relativas al IVA y expediente sancionador.

Con fecha 11 de febrero de 2015, la Dependencia de Control Tributaria y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria notificó al Valencia Club de Fútbol, S.A.D. (en adelante, Valencia CF) el acuerdo de inicio de procedimiento inspector de alcance general referido al IVA de los periodos 1/2011 a 6/2014.

En el curso de tales actuaciones, el 30 de diciembre de 2016 se incoó acta de disconformidad y, finalmente, el 28 de febrero de 2017 se dictó acuerdo de liquidación del que resultó una deuda a ingresar de 1.894.920,65 euros de cuota y 385.642,33 euros de intereses de demora.

La regularización efectuada consistía, en lo que interesa a este recurso, en lo siguiente:

- Por una parte, el acuerdo de liquidación señalaba que la entidad satisfacía cantidades a agentes o representantes de **jugadores** de fútbol como consecuencia del fichaje de **jugadores**, su traspaso, la rescisión del contrato que le ligaba al obligado tributario, la ampliación o la modificación del contrato. Las facturas emitidas por los agentes o representantes recogían el IVA, deduciendo el Valencia CF el correspondiente impuesto soportado. Por su parte, en los casos en los que el agente o representante no estuviera establecido en el territorio de aplicación del impuesto, la entidad aplicaba la inversión del sujeto pasivo, autorrepercutiendo y deduciéndose el impuesto. La inspección consideró, sin embargo, que aun cuando la transacción monetaria se producía entre el club y el agente, en realidad el agente estaba prestando un servicio al **jugador** y el club pagaba ese servicio al agente por cuenta del **jugador**. Por ello, las cantidades satisfechas por el club al agente o representante debían considerarse mayor retribución monetaria del futbolista como rendimiento del trabajo, de forma que la cuota del IVA soportada por el Valencia CF no era deducible, procediendo a la minoración de las cuotas soportadas y repercutidas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

- Por otra parte, el acuerdo de liquidación indicaba que el Valencia CF había formalizado contratos de cesión de licencia federativa de **jugadores** profesionales a otros clubes de fútbol establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, sin haber repercutido las cuotas correspondientes. Entendía la inspección tributaria que de dichos contratos resultaba la realización por el obligado tributario de prestaciones de servicios sujetas al impuesto, ya que, realizando tales negocios en el ámbito de su actividad empresarial, reportaba beneficios al cedente (Valencia CF), en la medida en la que se ahorraba el pago del salario y las cotizaciones sociales del **jugador** y conseguía que el **jugador** se formase, jugase, adquiriese experiencia profesional y pudiera retornar al club más maduro, o ser sus derechos, objeto de traspaso, y obteniendo de esta forma una ganancia residual debida a esa formación y experiencia. Derivado de ello, procedía aumentar la base imponible del impuesto.

Como consecuencia de las anteriores actuaciones inspectoras, el 3 de abril de 2017 se notificó el inicio de expediente sancionador y propuesta de sanción al amparo del artículo 191 de la LGT, calificando la infracción como leve, que finalizó mediante acuerdo de imposición de sanción notificado el 15 de septiembre de 2017.

2.2. Reclamaciones económico-administrativas.

Frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, el Valencia CF formuló sendas reclamaciones económico-administrativas n.º 00- 01598-2017 y 00-04973-2017 que fueron desestimadas mediante resoluciones de 24 de junio de 2020 y de 25 de enero de 2021 del Tribunal Económico- Administrativo Central.

2.3. Recurso contencioso-administrativo.

Disconforme con las anteriores resoluciones, la entidad interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 820/2010 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó por sentencia de 23 de marzo de 2022.

La *ratio decidendi* de la sentencia, sobre los particulares relevantes para este recurso de casación, se contiene en los fundamentos jurídicos segundo y tercero, en los que se indica:

"SEGUNDO.- [...]"

3.- Facultad de calificación 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**, considerando que debió haber acudido en su caso al conflicto en la aplicación de la norma tributaria



(artículo 15 LGT) o a la simulación (artículo 16 LGT), con referencia a las STS de 2 de julio de 2020 (recursos 1429/2018 y 1433/2018) y de 22 del mismo mes y año (recurso 1432/2018).

[...] no puede admitirse [...] que la administración tributaria no pueda calificar que no se consideran deducibles las cuotas del IVA facturadas recibidas de agentes de **jugadores** con licencia FIFA, atendiendo a la obligación para éstos de representar los intereses de solo una de las partes, conforme a la reglamentación FIFA a la que están sujetos, y tenga que admitir como uso frecuente y lícito un negocio jurídico amparado en la autonomía negocial contraria a dichas normas reguladoras del fútbol profesional -en la demanda se define como uso local la multitud de incumplimientos sobrevenidos del Reglamento de Agentes de 2008-. Sería tanto como consentir que lo usual en la intermediación de agentes o intermediarios deportivos en lo que afecta a los clubes de fútbol españoles es contravenir las normas FIFA y de la RFEF, tanto por el club, como por los agentes. Es derecho común que las estipulaciones de las partes no sean contrarias a la ley, a la moral o al orden público (artículo 1255 CC).

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 negocial.

[...]

TERCERO.- [...]

2.- Transferencia de **jugadores** y préstamos profesionales.

[...] En el caso de los préstamos de **jugadores** a otro club con carácter temporal, en los que no se fija precio por la cesión, se da, no obstante, el requisito de existencia de una prestación de servicios con contraprestación -no por mera liberalidad realizada por el club de fútbol en el marco de su actividad empresarial con carácter habitual, cesión que no precisa de una equivalencia económica cierta con el mayor valor del **jugador** tras la formación y experiencia recibida. El rédito de la cesión no tiene que ser perceptible en términos puramente económicos, como lo demuestra que en los contratos de cesión se estipula el interés del Valencia en la cesión con el objeto de que ' el **jugador** mantenga su nivel de preparación tanto técnica como física', así como el que durante el plazo de cesión se suspende el contrato laboral con el **jugador** al subrogarse el club cesionario en los derechos y obligaciones del cedente, como dispone el Real Decreto 1006/1985; ello al margen de las cláusulas contractuales sobre condiciones económicas y obligaciones en las que se fijan supuestos de abono concreto de cantidades si se dan las condiciones estipuladas.

A tal efecto, sobre contraprestación por formación, hacemos referencia a algunas reflexiones de la STJUE, de 16 de marzo de 2010, asunto C-325/08, Olympique Lyonnais SASP:

*"41 Como el Tribunal de Justicia ya ha afirmado, hay que reconocer al respecto que la perspectiva de percibir compensaciones por formación es efectivamente idónea para alentar a los clubes de fútbol a buscar **jugadores** con talento y llevar a cabo la formación de los jóvenes **jugadores** (véase la sentencia Bosman, antes citada, apartado 108).*

*42 En efecto, los beneficios derivados de las inversiones realizadas por los clubes formadores con ese fin se caracterizan por su naturaleza aleatoria, dado que esos clubes soportan los gastos correspondientes al conjunto de los jóvenes **jugadores** a los que contratan y forman, en su caso durante varios años, en tanto que sólo una parte de esos **jugadores** desarrolla al término de su formación una carrera profesional, bien en el club formador, bien en otro club (véase en ese sentido la sentencia Bosman, antes citada, apartado 109).*

*43 Por otra parte, los gastos causados por la formación de jóvenes **jugadores** sólo se compensan parcialmente, como regla general, por los beneficios que el club formador puede obtener de esos **jugadores** durante el período de formación.*

*44 En esas circunstancias, los clubes formadores podrían desalentarse de invertir en la formación de los jóvenes **jugadores** si no pudieran recuperar las cantidades gastadas a tal efecto en el caso de que un **jugador** celebrara al término de su formación un contrato como **jugador** profesional con otro club. Ése es en especial el supuesto de los pequeños clubes formadores cuyas inversiones realizadas en el ámbito local en la contratación y formación de los jóvenes **jugadores** revisten una importancia considerable para la realización de la función social y educativa del deporte."*

En base a dichas consideraciones se estima que no procede el planteamiento de la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia interesada en la demanda ya que la calificación a título oneroso de la cesión temporal de **jugadores** no plantea a este órgano jurisdiccional la necesidad de su decisión prejudicial para poder dictar sentencia, examinada la jurisprudencia citada."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, a efectos del presente recurso serán objeto de interpretación los artículos 13, 15 y 16 de la LGT que disponen:

" 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.

[...]

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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

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

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

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

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

Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."

2. También habrá de ser interpretado el artículo 4.Uno de la LIVA que establece:

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

3. En último término, habrá de tenerse en consideración, adicionalmente, el artículo 11 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, que preceptúa:

"Art. 11. Cesiones temporales.

Uno.- Durante la vigencia de un contrato los clubes o entidades deportivas podrán ceder temporalmente a otros los servicios de un deportista profesional, con el consentimiento expreso de éste.

Dos.- El club o entidad deportiva deberá consentir la cesión temporal del deportista a otro club o entidad deportiva cuando a lo largo de toda una temporada no hayan sido utilizados sus servicios para participar en competición oficial ante el público.

Tres.- En el acuerdo de cesión se indicará expresamente la duración de la misma, que no podrá exceder del tiempo que reste de vigencia del contrato del deportista profesional con el club o entidad de procedencia. El cesionario quedará subrogado en los derechos y obligaciones del cedente, respondiendo ambos solidariamente del cumplimiento de las obligaciones laborales y de Seguridad Social.

Cuatro.- Si la cesión tuviera lugar mediante contraprestación económica, el deportista tendrá derecho a percibir la cantidad acordada en pacto individual o colectivo, que no podrá ser inferior al 15 por 100 bruto de la cantidad



estipulada. En el supuesto de cesión recíproca de deportistas, cada uno de ellos tendrá derecho, como mínimo, frente al club de procedencia, a una cantidad equivalente a una mensualidad de sus retribuciones periódicas, más una doceava parte de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año."

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

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

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

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

Los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquellas sentencias, en las que se abordan similares cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Hemos dicho en la última sentencia cit. núm. 852/2023, de 22 de junio de 2023 (rec. cas. 4702/2021), y reiteramos ahora, lo siguiente:

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

El análisis de las cuestiones de interés casacional requiere examinar en primer lugar la relativa al ejercicio de la facultad de calificación, puesto que la segunda, regularidad del procedimiento que concluyó con la imposición de sanción como consecuencia de aquella regularización, está vinculado a la procedencia de la regularización.

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

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

"[...] Artículo 13. Calificación.

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

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

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

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

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

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



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

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

"[...] Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente [...]"

A la defensa de la Administración no le parece relevante la disquisición acerca de si la operación de regularización se basa en una mera calificación al amparo del art. 13 LGT, o si se ha utilizado otra potestad que excede de la calificación. Dice el escrito de oposición de la Abogacía del Estado que simplemente no hay más relación jurídica que explique los pagos que el contrato entre agentes y **jugadores**, y es la existente entre el **jugador** y el agente representante del mismo. Así pues, lo que realmente se quiere decir no es que no existan los contratos entre el Club y el agente del **jugador** sino que se niega que sean la causa de los pagos del club a los agentes.

Sin embargo, es evidente que todas las consideraciones de la Administración tributaria y de la resolución del TEAR se proyectan, no sobre la aplicación de criterios jurídicos que, como expresa la propia resolución, son los propios y característicos de las operaciones de calificación, sino sobre "indicios" fácticos que, en su conjunto, llevan a la Administración a dejar a un lado el contrato en cuyo cumplimiento las partes afirman haber realizado los pagos, y atribuir los mismos al cumplimiento de otro contrato, el del agente con el **jugador**. En el planteamiento de la Administración, se considera aisladamente el hecho de los pagos que se atribuyen, según el criterio de la Inspección de los tributos, a ese otro contrato en el que no es parte el club, un pago que los actuarios consideran realizado por un tercero, el club de fútbol, pero por cuenta e interés del **jugador**.

En resumen, es obvio que la Administración declara las obligaciones tributarias que considera derivadas del flujo económico de pagos, sobre la base de una relación jurídico contractual absolutamente distinta de la que las partes han reflejado como causa de la prestación de servicios determinante de obligaciones tributarias, constando carta de reconocimiento de deuda por el Valencia CF, SAD a favor de T... SL, reflejando los distintos pagos que habrían de realizarse en cumplimiento del mismo por las gestiones en el traspaso del **jugador** de la S.S. ..., y las facturas emitidas por T..., SL al Valencia CF SAD.

Por tanto, la pregunta de si lo realizado por la Administración es meramente una operación de calificación, bajo el ámbito del art. 13 LGT, o una operación distinta, destinada a impedir una maniobra de elusión fiscal, bajo las figuras de declaración de "simulación" o "conflicto en la aplicación de normas tributarias" (arts. 15 y 16 LGT), es pertinente. Ni las consecuencias de utilizar una u otra potestad son irrelevantes, ni los presupuestos son los mismos, como hemos declarado en nuestra más reciente jurisprudencia sobre la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias, y simulación, reguladas en los arts. 13, 15 y 16 LGT, jurisprudencia que pasamos a exponer seguidamente, con cita de lo argumentado en la STS 234/2023, de 23 de febrero (rec. cas. 5730/2021) y las que en ella se invocan, sentencia en la que se dijo:

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

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

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

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

1. Hemos de partir de una circunstancia esencial: en la sentencia dictada por la Sala de Granada que es objeto de la presente casación se dan por probados los hechos más arriba relatados, esto es, que no hay cuatro



empresarios, sino uno solo para el que trabajan los otros tres, que emiten facturas para 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 concurran las siguientes circunstancias:

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



QUINTO.- Aplicación al caso enjuiciado de la doctrina jurisprudencial expuesta en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (recurso de casación 1429/2018) y 22 de julio de 2020 (recurso de casación 1432/2018).

La doctrina jurisprudencial que acabamos de reseñar no resulta desconocida para la Sala de instancia. Sin embargo la considera intrascendente para el caso, y ante su invocación por la demandante manifiesta que "[...] [s]in llegar a comprender cómo afecta la delimitación de las meras potestades de calificación de la Administración tributaria que hace el Tribunal Supremo en dichas sentencias a este supuesto" (sic), le parece bastante con las consideraciones que se contienen en el acto impugnado y se limita a aseverar que "[...] en la resolución del TEAC se afirma que la repercusión del IVA por la prestación de servicios profesionales sujeta y no exenta, es correcta, lo que considera erróneo es el destinatario de las facturas que deben serlo los **jugadores**. Aprecia el TEAC que el club no tiene ningún perjuicio económico pues las comisiones pagadas forman parte de la retribución al **jugador** en el ámbito de la relación laboral que les une. El ingreso de las cuotas repercutidas de IVA es conforme a Derecho y no existe ningún ingreso indebido que deba reconocerse al club. La Administración tributaria ni ha entrado en el conflicto de la aplicación de la norma tributaria que corresponde, ni ha declarado (sic) la simulación [...]" (FD sexto).

Sin embargo resulta patente que, contrariamente a lo expresado en la sentencia recurrida, el examen de la pretendida actuación de calificación tributaria sí debe efectuarse bajo los criterios interpretativos expuestos en las SSTs de 2 y 22 de julio de 2020, cits. que exponen la actual doctrina jurisprudencial acerca de los límites entre calificación, conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, en las que hemos remarcado el alcance de la exigencia legal de diferenciar adecuadamente los límites entre una y otra figura, y el deber de la Administración de ajustar el uso de las potestades de calificación, declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y apreciación de simulación a las características reales del acto, negocio o hecho con trascendencia tributaria regularizado. Solo manteniendo el rigor necesario en la aplicación en cada caso de la figura que resulte pertinente, podrá cobrar efectividad el esquema diseñado por el legislador en la actual Ley General Tributaria, aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en línea con la reforma de los arts. 23, 24 y 25 Ley 230/1963, introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

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

No corresponde a este Tribunal determinar si la Administración debió declarar la existencia de simulación negocial, incardinable en el art. 16 LGT, y para cuya apreciación en el propio acto de liquidación está habilitado (art. 16.2 LGT) -no en vano el proceso argumentativo recuerda vivamente a la denominada simulación en la causa que algunas veces ha sido examinada en nuestra jurisprudencia-, o una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de normas tributarias, delimitado en sus presupuestos y consecuencias en el art. 15 LGT. Entre una y otra figura existen obviamente diferencias relevantes, tanto en sus presupuestos como en sus consecuencias -en especial las sancionadoras-, pero también procedimentales y de garantía, por la necesidad de un informe en el caso de conflicto. Sobre todo ello se extienden nuestras sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 citadas, a las que hemos de remitirnos. También es cierto que existen zonas de aparente conflicto o superposición de estas figuras que no hacen siempre fácil optar por una u otra calificación, aunque desde luego, las dificultades se presentan más vivamente en la delimitación entre conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, pero no entre estas potestades y la genuina operación de calificación jurídica, por más que el margen de aplicación de ésta última se trate de ensanchar por la Administración más allá de sus límites naturales, como ha ocurrido aquí. Lo relevante para nuestro

enjuiciamiento es que, en este caso, el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible, pues en modo alguno se limita la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que aísla el flujo económico de ese negocio, y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias. Como hemos declarado en las sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 citadas, "las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas - como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto. [...]".

Procede, en consecuencia, reiterar la doctrina declarada en las SSTs de 2 de julio de 2020 y 22 de julio de 2020, y de 23 de febrero de 2023, cit., y estimar el recurso de casación y el recurso contencioso-administrativo, sin que sea relevante entrar en el examen de la idoneidad del Reglamento de Agente de **Jugadores** para efectuar la operación de calificación, al que se refiere la cuestión de interés casacional, pues ya se ha dicho que no es tal la naturaleza jurídica del resultado del proceso aplicativo efectuado por la Administración".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 22 de junio de 2023 cit., de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los precedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación pues, al igual que en los casos examinados en las sentencias cit., lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular el pago de la prestación de servicios, sobre el que se ha repercutido el IVA que es objeto de liquidación en la regularización objeto de este litigio, de forma que este negocio jurídico es dejado de lado en el proceso de la supuesta calificación, y, aislando del mismo un determinado elemento, la prestación consistente en el pago, ésta es separada por completo de aquel negocio al que respondía -en la intención de los contratantes- y se atribuye la causa y finalidad de esa prestación, y sus consecuencias tributarias, al cumplimiento de otro negocio jurídico distinto, entre sujetos parcialmente diferentes, que es el contrato de representación entre **jugador** y agente, excediéndose de los márgenes que la ley tributaria permite a la operación de calificación, márgenes que han sido rebasados de manera evidente, pues en modo alguno se ha limitado la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que ha aislado el flujo económico de ese negocio, y lo ha situado en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias.

3. Pretende la recurrente que esta Sala se pronuncie sobre la infracción del artículo 13 LGT en relación con el art. 1255 del Código Civil. Dicha pretensión no puede ser acogida pues, como ella misma admite, " *no es un motivo casacional expresamente admitido en el auto de admisión*", siendo así que, si bien la referida alegación fue planteada en el escrito de preparación del recurso de casación, sin embargo, no fue incluida en el auto de admisión de 5 de julio de 2023 dictado por la Sección Primera de esta Sala, en el que expresamente se recoge -RJ Quinto-:

"El actual recurso de casación no se articula en torno a motivos, sino a la noción de "interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia", de modo que, estando presente en alguno de los aspectos suscitados, el recurso es admisible, haciéndose innecesario todo pronunciamiento sobre los demás que carezcan de él [por todos, el auto de 16 de enero de 2020 (rec. 5758/2019, ECLI:ES:TS:2020:694AA) y 21 de noviembre de 2019 (rec. 2935/2019; ECLI:ES:TS:2019:12697AA)]".

En efecto, este Tribunal se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre el alcance de enjuiciamiento y resolución en el recurso de casación, y si se debe limitar el pronunciamiento en exclusividad a las cuestiones seleccionadas en el auto de admisión, señalándose que cuando por razones objetivas, para dilucidar la cuestión de interés casacional, o subjetivas, para la satisfacción del interés subjetivo de la parte vinculado a la cuestión casacional objetiva, sea necesario, por constituir presupuesto obligado, o consecuencia derivada, se debe entrar y resolver otras cuestiones que sin haber sido identificadas en el auto de admisión como de interés casacional objetivo, posean la referida dependencia respecto de la cuestión identificada en el auto de admisión [STS de 18 de octubre de 2020 (rec. cas. 747/2022)]. En el caso examinado, la infracción cuyo examen pretende la recurrente no constituye presupuesto obligado respecto de las cuestiones identificadas en el auto de admisión, pues si bien ambas versan sobre el artículo 13 LGT, lo hacen desde perspectivas totalmente diferentes.

A lo expuesto se añade que esta Sala, en la STS de 23 de febrero de 2023 cit. (rec. cas. núm. 5730/2021), ya declaró que no era "[...] 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".

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

La Sala tampoco puede pronunciarse sobre esta cuestión. En primer lugar, porque ambas partes coinciden en que es una cuestión que no se corresponde con los razonamientos de la sentencia impugnada. No se planteó, ni por ende fue discutido ni tratado en la sentencia, la cuestión atinente a si la reconducción de los actos a otro esquema negocial configura o no un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En segundo lugar, no corresponde a este Tribunal determinar si la Administración debió declarar la existencia de simulación negocial, incardinable en el art. 16 LGT, o una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de normas tributarias, delimitado en sus presupuestos y consecuencias en el art. 15 LGT, tal y como ha expuesto esta Sala en las sentencias de 23 de febrero y 22 de junio de 2023, cits. En último término, implicaría un pronunciamiento en abstracto, separado de los hechos acontecidos y debatidos en la instancia.

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

CUARTO. Segunda cuestión de interés casacional.

1. La segunda cuestión de interés casacional se contrae a determinar si las cesiones o préstamos de **jugadores** de fútbol a otro club con carácter temporal y en los que no se fija precio por la cesión, constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso a los efectos del artículo 4.Uno de la Ley del IVA y, por consiguiente, quedan sujetas al impuesto.

La Sala de instancia, tras analizar el concepto de "*prestación de servicios a título oneroso*" a efectos del IVA en recientes pronunciamientos de la jurisprudencia comunitaria (sentencia de 24 de febrero de 2022, asunto C-605/20, *Suzlon Wind Energy Portugal - Energia Eólica Unipessoal, Lda*; de 25 de noviembre de 2021, asunto C-334/20, *Amper Metal Kft*; 20 de enero de 2021 -asunto C-288/19; de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19, *Mitteldeutsche Hartstein- Industrie AG*) de la que extrae la correspondiente doctrina, y con cita de la sentencia de esta Sala de 26 de octubre de 2021 (recurso 8146/2019) en relación con los criterios exigidos por la jurisprudencia del TJUE para la calificación de una operación a título oneroso, declara que:

"En el caso de los préstamos de **jugadores** a otro club con carácter temporal, en los que no se fija precio por la cesión, se da, no obstante, el requisito de existencia de una prestación de servicios con contraprestación -no por mera liberalidad- realizada por el club de fútbol en el marco de su actividad empresarial con carácter habitual, cesión que no precisa de una equivalencia económica cierta con el mayor valor del **jugador** tras la formación y experiencia recibida. El rédito de la cesión no tiene que ser perceptible en términos puramente económicos, como lo demuestra que en los contratos de cesión se estipula el interés del Valencia en la cesión con el objeto de que "el **jugador** mantenga su nivel de preparación tanto técnica como física", así como el que durante el plazo de cesión se suspende el contrato laboral con el **jugador** al subrogarse el club cesionario en los derechos y obligaciones del cedente, como dispone el Real Decreto 1006/1985; ello al margen de las cláusulas



contractuales sobre condiciones económicas y obligaciones en las que se fijan supuestos de abono concreto de cantidades si se dan las condiciones estipuladas".

Frente a ello, alega la recurrente que las conclusiones alcanzadas en la sentencia de instancia sobre esta cuestión son "incorrectas" toda vez que desconoce e inaplica la normativa laboral - artículo 11 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales, y artículo 16 del Convenio Colectivo para la actividad del Fútbol Profesional suscrito entre la LFP y la Asociación de Futbolistas Españoles (Convenio AFE)- y la jurisprudencia del TJUE relacionada con la existencia de onerosidad a efectos del IVA.

2. La Sala comparte el criterio de la sentencia de instancia en este punto.

En efecto, ya se ha expuesto que el art. 4.Uno de la LIVA dispone:

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

La cuestión que se suscita es si las cesiones o préstamos de **jugadores** en las que no se ha convenido un precio en dinero que deba satisfacer la cesionaria a la cedente son realizadas a título oneroso.

Partiendo de la doctrina jurisprudencial del TJUE sobre el concepto de "prestación de servicios a título oneroso" a efectos del IVA, que recoge la sentencia impugnada, cuyo contenido se comparte, se desprende que la expresión a "título oneroso" supone la existencia de una contraprestación entre las partes, a diferencia del negocio gratuito en que tal contraprestación no existe, y que, conforme a la doctrina jurisprudencial comunitaria, el valor de la contraprestación pueda expresarse en dinero, lo que no significa, tal y como expone la Sala de instancia, que necesariamente tenga que ser un precio en dinero.

Asimismo, la sentencia de esta Sala de 26 de octubre de 2021 (rec. cas. 8146/2019), en relación con los criterios exigidos por la jurisprudencia del TJUE para la calificación de una operación a título oneroso, ha declarado:

"[...] A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la calificación de "operación a título oneroso" tan solo exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo.

Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de julio de 2019,"UniCredit Leasing" EAD, C 242/18, apartado 69; y de 10 de enero de 2019, A, C 410/17, EU:C:2019:12, apartado 31).

A nuestro juicio, de esta jurisprudencia se deduce que lo que resulta imprescindible es la constatación de las contraprestaciones recíprocas, toda vez que el carácter incierto de su existencia, en particular, de una retribución u onerosidad, rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba (sentencias del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2016, Odvolací finanèní øeditelství, C-432/15, apartado 29; y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C 16/00, EU:C:2001:495, apartado 43)".

Pues bien, en el caso que se examina y atendiendo a las concretas circunstancias concurrentes, se comprueba que las cesiones de derechos federativos de **jugadores** de fútbol con carácter temporal, en los que no se fija precio cierto por la cesión, reúnen todos los requisitos para ser consideradas prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, a los efectos del artículo 4.Uno de la Ley del IVA, pues existe una relación "directa" entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. En efecto, el servicio prestado es la cesión de los derechos federativos (art. 11 de la LIVA). La contraprestación recibida por la cedente no es otra que la que identifica la sentencia impugnada y reitera el Abogado del Estado, a saber:

- Conseguir que un **jugador** que sigue conservando la relación laboral "mantenga su nivel de preparación tanto técnica como física", pues se espera que participe en las competiciones más activamente de lo que lo haría en el club cedente; con expectativa, por tanto, de incrementar sus competencias profesionales y su valor.

-Durante el plazo de cesión se suspende el contrato laboral con el **jugador**, al subrogarse el cesionario en los derechos y obligaciones del club cedente, conforme dispone el Real Decreto 1006/1985.

Por tanto, el club cedente se libera temporalmente de las obligaciones salariales y de Seguridad Social, perfectamente cuantificadas, cuyo cumplimiento asume la entidad cesionaria.



-Dependiendo de las cláusulas estipuladas en cada contrato de cesión, el club cedente puede obtener un "abono" de cantidades si se dan las condiciones estipuladas.

En último término, debe recordarse que la contraprestación recibida es consecuencia directa de la cesión de derechos federativos del **jugador**.

3. A lo expuesto no se opone la normativa laboral aducida por la recurrente. En efecto, tanto el art. 11, Cuatro, del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales, como el art. 16 del Convenio AFE, tienen como finalidad regular el derecho del **jugador** a una participación, que se cuantifica en el "15 por 100 bruto de la cantidad estipulada" -Real Decreto 1006/1985-, o, en el "quince por cien (15%) del precio pactado" -Convenio AFE. Ello comporta que, en caso de que se haya fijado un precio en la cesión de derechos federativos del **jugador**, el deportista tendrá derecho a una participación en ese precio, lo que no implica que no pueda haber otras cesiones en las que no se estipule un precio, sino una " *contraprestación*" no dineraria. Pues bien, estas cesiones temporales no dinerarias son también negocios onerosos sometidos al impuesto.

Tampoco las sentencias del TJUE que cita la recurrente [en esencia, las SSTJUE de 16 de octubre de 1997 (Julius Fillibeck GmbH & Co.KG, asunto C- 258/9) y 10 de noviembre de 2016 (caso Bastová, asunto C-432-/15) ("Sentencia Bastová")], pueden conducirnos a respaldar su pretensión, pues las diferencias que presentan con el caso que ahora se enjuicia resultan relevantes, bastando con destacar que en el caso Bastová el organizador de la carrera hípica no asume la prestación de ningún servicio, mientras que en la cesión temporal de derechos federativos del **jugador** el cesionario, como ya se ha expuesto, sí presta servicios y asume costes salariales.

4. En definitiva, cabe concluir que, atendiendo a las concretas circunstancias del caso examinado, en las cesiones temporales de **jugadores** en las que no se conviene un precio en dinero que deba satisfacer la cesionaria a la cedente, se da el carácter de onerosidad exigido para que las mismas sean operaciones sujetas a IVA de acuerdo con el artículo 4.Uno LIVA.

5. En último término, aduce la recurrente que pese a no haber sido expresamente admitido en el auto de admisión como un motivo casacional, invoca la flagrante vulneración, a su juicio, del principio de regularización íntegra que provoca la doctrina sentada en la Sentencia AN, pues una íntegra regularización de las transacciones revisadas hubiese debido llevar a la conclusión de que no hay un defecto de IVA ingresado en las arcas del Estado, todo ello en línea con el principio de neutralidad que rige en el ámbito del IVA.

Nuevamente pretende la recurrente el examen de una cuestión que, si bien adujo en el escrito de preparación, no fue acogida en el auto de admisión.

La conclusión que la Sala alcanza es la improcedencia de su examen, tal y como ya ha declarado en esta resolución, pues no ha sido identificada en el auto de admisión como merecedora de interés casacional objetivo, y la infracción cuyo examen se pretende no constituye presupuesto obligado respecto de las cuestiones identificadas en el auto de admisión.

QUINTO. Respuesta a las cuestiones de interés casacional.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las cuestiones de interés casacional.

La respuesta a la primera cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que se reitera la doctrina declarada en las SSTs de 2 de julio de 2020 y 22 de julio de 2020, así como la de 23 de febrero de 2023, *cits.*, que las reitera, y a la que hemos de remitirnos, en las que hemos declarado que "[...] 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 [...]"

A su vez, la respuesta a la segunda cuestión de interés casacional debe ser, atendiendo a las concretas circunstancias del caso examinado, que las cesiones de derechos federativos de **jugadores** de fútbol con carácter temporal en las que no se conviene un precio en dinero que deba satisfacer la cesionaria a la cedente, se da el carácter de onerosidad exigido para que las mismas sean operaciones sujetas a IVA de acuerdo con el artículo 4.Uno LIVA.

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación deducido por la representación procesal del Valencia Club de Fútbol, SAD, en relación con el ejercicio de la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT, ha de ser estimado, pues, como se ha señalado, el criterio establecido



por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, lo que, a su vez, comporta la estimación parcial de la pretensión actuada en la instancia, anulándose el acuerdo de liquidación en cuanto a las cantidades satisfechas por el Club a los agentes o representantes de **jugadores** de fútbol, confirmándose en el otro extremo -sujeción al IVA de las cesiones temporales de derechos federativos de **jugadores** de fútbol - que fue objeto de regularización.

En cuanto a la sanción, dado que la conducta sancionada deriva del particular de la liquidación correspondiente a las cantidades pagadas por el Club a los agentes o representantes de los **jugadores** de fútbol, siendo ésta la única conducta sancionable que se recoge en el acuerdo sancionador, la consecuencia que se extrae es que la anulación de la liquidación en este extremo comportará la anulación de la sanción.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Silvia Vázquez Senin, en representación de la entidad **VALENCIA CLUB DE FÚTBOL, S.A.D.**, contra la sentencia dictada el 23 de marzo de 2022 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 820/2020, sentencia que se casa y anula en el pronunciamiento relativo a la potestad de calificación prevista en el artículo 13 LGT.

Tercero. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 820/2020, interpuesto por el referido recurrente contra las resoluciones de 24 de junio de 2020 y 25 de enero de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Central, en las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núm. 00/01598/2017 y 00/04973/2017 formuladas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 (01) a 2014 (06), ambos incluidos, y contra el acuerdo de imposición de sanción, anulándose el acuerdo de liquidación en el extremo referido a la potestad de calificación prevista en el artículo 13 LGT por las cantidades satisfechas por el Club a los agentes o representantes de **jugadores** de fútbol, confirmándose en el otro extremo regularizado -sujeción al IVA de las cesiones temporales de derechos federativos de **jugadores** de fútbol-, y con anulación también del acuerdo sancionador. Todo ello con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.