



Roj: **STS 5855/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5855**

Id Cendoj: **28079130022024100353**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/11/2024**

Nº de Recurso: **2619/2023**

Nº de Resolución: **1838/2024**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Cataluña, 15/04/2021,**  
**STSJ CAT 32/2023,**  
**ATS 15662/2023,**  
**STS 5855/2024**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.838/2024**

Fecha de sentencia: 20/11/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2619/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/10/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2619/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1838/2024**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Eduardo Calvo Rojas

D. José María del Riego Valledor

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de noviembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **2619/2023**, interpuesto por el procurador don Ignacio Aguilar Fernández, en nombre y representación de **DON Benito**, contra la sentencia nº 203/2023, de 25 de enero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 974/2021. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 25 de enero de 2023, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] FALLAMOS: DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D Benito contra la resolución dictada por el TEARC de fecha 15/4/2021. IMPONER a la parte recurrente las costas causadas en el presente procedimiento si bien limitadas a la cantidad de 3.000 euros por todos los conceptos [...]"*.

### **SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada la sentencia, el procurador don Antonio Cortada García, en nombre y representación de don Benito, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 13 de marzo de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como infringidos los artículos 7, 13, 15 y 16 y 210.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT), en relación con el artículo 1.255 del Código civil; el artículo 22.4 de la Ley 56/2003, de 16 de diciembre, de Empleo -actual artículo 34.4 del Real Decreto Legislativo 3/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Empleo- y los artículos 6 y 17 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

3. La Sala a quovtuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 21 de marzo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Aguilar Fernández, en la citada representación, ha comparecido el 11 de mayo de 2023, y el Abogado del Estado, en la citada representación, lo ha hecho el 5 de mayo de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.**

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 15 de noviembre de 2023, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] Determinar si los agentes o representantes de deportistas pueden realizar, además de la labor propia de intermediación para su contratación por un club deportivo y de seguimiento de sus deberes, otras actividades y funciones por encargo y con retribución del club; o si, por el contrario, esta retribución constituye siempre y en todo caso renta del **deportista**, por la que éste debe tributar en su impuesto personal, por considerarse que es el verdadero destinatario de los servicios prestados por el agente, al estimar la Administración que es incompatible la prestación simultánea de servicios por el agente al **deportista** y al club para el que presta sus servicios.*

*Precisar si la diferencia de criterio entre la Administración y el jugador recurrente sobre la naturaleza y origen de los pagos efectuados por el club al agente o representante de aquél encierra en sí misma la calificación como simulados de los contratos determinantes de tales pagos ( art. 16 LGT ), y si esa calificación, respaldada en la sentencia, es siempre irrevisable en casación, aun en los casos en que se hubieran concluido éstos sin propósito de elusión o evasión fiscal, con los efectos de todo orden -como los sancionadores- que de ese análisis y calificación derivan [...]"*.



2. El procurador Sr. Aguilar Fernández, en nombre del recurrente, dedujo recurso de casación el 23 de enero de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

*"[...] En virtud de lo expuesto en el apartado precedente, esta representación viene a precisar que la pretensión deducida por mi mandante en el presente recurso de casación y los pronunciamientos que solicita, tienen por objeto:*

*Que se declare la procedencia de que los agentes o representantes de deportistas, puedan realizar, además de las labores propias de intermediación para la contratación de estos por un club deportivo y de seguimiento de sus deberes, otras funciones por encargo y retribución del club, sin que las retribuciones percibidas por el ejercicio de dichas funciones en cumplimiento de los mentados contratos puedan ser calificadas necesariamente por la administración tributaria como rendimientos del trabajo del **deportista**, acudiendo para ello al empleo del instituto de la simulación contemplada en el artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria .*

*Declarar que la diferencia de criterio de la administración sobre la naturaleza y origen de los pagos efectuados por el club al agente del **deportista**, no debe suponer necesariamente la calificación de los mismos como simulados, cuando dichos contratos no son concluidos con ánimo de elusión o evasión fiscal, declarando, por tanto, que dicha calificación respaldada en la sentencia de instancia es revisable en casación.*

*En consecuencia con la anterior, se dicte Sentencia por la que, acogiendo dichos pronunciamientos, case la dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y declare la improcedencia de la imputación a mi representado en su Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas, de las retribuciones percibidas por su Agente por la prestación de determinados servicios al F.C Barcelona, procediendo a la anulación de las liquidaciones practicadas y al reconocimiento de la procedencia de mi representado de obtener la devolución de los ingresos realizados en virtud de dichas liquidaciones [...]"*

#### **CUARTO.-Oposición al recurso de casación.**

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 12 de marzo de 2024, en que resume su pretensión de este modo:

*"[...] Si el recurso de casación se configura como un verdadero recurso que se endereza a dar respuesta al caso concreto y no a la producción de un dictamen -como ha repetido notoriamente la Excm. Sala-, nuestra impresión es que no se dan en el presente las condiciones apropiadas para formular jurisprudencia en respuesta de las cuestiones de interés casacional objetivo enunciadas por el AA.*

*Como mucho, procedería 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, siendo así que el uso de la del art. 16 ha tenido lugar en el presente caso de manera por completo ajustada a Derecho y a aquella jurisprudencia.*

*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 deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 29 de octubre de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si los agentes o representantes de deportistas pueden realizar, además de la labor propia de intermediación para su contratación por un club deportivo y de seguimiento de sus deberes, otras actividades y funciones por encargo y con retribución del club; o si, por el contrario, esta retribución constituye siempre y en todo caso renta del **deportista**, por la que éste debe tributar en su impuesto personal, por considerarse que es el verdadero destinatario de los servicios prestados por el agente, al estimar la Administración que es incompatible la prestación simultánea de servicios por el agente al **deportista** y al club para el que presta sus servicios. Y precisar si la diferencia de criterio entre la Administración y el jugador recurrente sobre la naturaleza y origen de los pagos efectuados por el club al agente o representante de aquél encierra en sí misma la calificación como simulados de los contratos determinantes de tales pagos ( art. 16 LGT), y si esa calificación, respaldada en la sentencia, es siempre irrevisable en casación, aun en los casos en



que se hubieran concluido éstos sin propósito de elusión o evasión fiscal, con los efectos de todo orden -como los sancionadores- que de ese análisis y calificación derivan.

## **SEGUNDO.-Hechos litigiosos y sentencia de instancia.**

1.Según el auto de admisión de este recurso, estos son los hechos de los que hay que partir para el enjuiciamiento del asunto:

*"[...] SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

*El recurso que dio lugar a la sentencia recurrida fue promovido contra la resolución del TEAR de Cataluña de 15 de abril de 2021, que desestimó las reclamaciones (6), formuladas contra liquidación de 19 de octubre de 2017, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF- y contra acuerdos sancionadores, por infracciones tipificadas en el artículo 191 LGT .*

*La administración había apreciado que el recurrente -jugador de baloncesto del FC Barcelona- encubrió parte de sus rendimientos mediante contratos "de representación y gestión" simulados entre el club y la entidad U1ST Sport Basket España S.L. (agente representante del jugador), suscritos en las mismas fechas (1/8/2008 y 15/8/2012) en las que el jugador fue contratado por dicha entidad deportiva. La AEAT consideró que los pagos realizados por el club al representante (69.037,50 euros en 2012; 71.995,00 en 2013 y 35.997,50 euros en 2014) eran en realidad rendimientos del jugador".*

2.La ratio decidende de la sentencia recurrida se contiene en el fundamento de derecho cuarto, con el siguiente tenor literal:

*"En [el] presente caso, procede confirmar la existencia de simulación o, dicho de otro modo, la concurrencia de los requisitos que permiten determinar que el agente es un prestador de servicios para el jugador (recurrente) y no para el club.*

*[...] Despliega la inspección una considerable actividad probatoria, cuyos medios y resultados recogen el acta levantada, en términos que demuestran la efectiva existencia de la simulación a la que se refiere el art. 16 de la LGT . La Sala comparte la valoración probatoria efectuada por la inspección, sin que haya sido practicada prueba eficaz en sentido contrario en este procedimiento que desvirtúe aquella conclusión".*

En relación con el acuerdo de imposición de la sanción argumenta:

*"[...] en lo concerniente a la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en los supuestos de simulación declarada, resulta de especial mención el criterio interpretativo sostenido por la sentencia de fecha 21/9/2020 dictada por la Sección 2ª de la Sala contencioso administrativo del Tribunal Supremo (rec. casación 3130/2017 ) a la que se remiten las posteriores sentencias de la misma Sala y Sección de 15/10/2020 (rec. casación 4328/2018 ) y de 22/10/2020 (rec. casación 4786/2018 ): "Estamos ya en disposición de responder a la cuestión con interés casacional que, como se sabe, consiste en "aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares". La respuesta es que estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT , procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2 d) LGT , que excluye la responsabilidad, resulte operativa".*

Este recurso es sustancialmente igual a otros similares que se han enjuiciado, con resultado adverso a la Administración del Estado. La cuestión que se suscita es la de si es acertada la liquidación por simulación y la sanción en el IRPF del Sr. Benito , jugador de baloncesto. Como dice la Sala de instancia en la sentencia impugnada:

*"[...] la cuestión planteada es la relativa a los rendimientos regularizados derivados de los contratos de "representación y gestión" formalizados por el FC Barcelona con la entidad U1ST Sport, contratos que a juicio de la Inspección fueron simulados porque se trataba de encubrir, con fines defraudatorios, los rendimientos que el recurrente destinaba a retribuir a su agente representante..."*

Como se recoge, entre otras, en la sentencia dictada por esta Sección de la Sala contencioso administrativa del TSJC de fecha 30/6/2020 (REC 482/2019), "la simulación es la declaración de voluntad, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, con fines de engaño, para producir una apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquél que realmente llevan a cabo, esto es y con otras palabras, para crear una apariencia jurídica que sirve bien para encubrir la realidad, la llamada simulación



absoluta, bien para poner de relieve la existencia de una realidad distinta, la denominada simulación relativa. En la simulación absoluta el negocio aparentado carece de contenido real, siendo una mera ficción exterior; en la simulación relativa las partes expresan, frente a terceros, un negocio inexistente, mientras que las partes quieren entre ellas otro distinto. Por tanto, la esencia de la simulación contractual radica en la divergencia entre la causa real y la declarada: en la absoluta no existe causa alguna y en la relativa existe una de contenido distinto a la declarada".

Una jurisprudencia constante señala que "para apreciar la existencia de un negocio simulado *debe probarse suficientemente la simulación, esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso, a la Administración tributaria*" así como el hecho de que la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma, de modo que la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega" (sentencia de fecha 20/9/2005 de la Sección segunda de la Sala tercera del TS (R. CASACION 6683/2000).

En este ámbito corresponde a la Administración tributaria la carga probatoria respecto a la simulación alegada (art. 105 de la LGT y art. 217 de la LEC). Dado que en estos supuestos de simulación no resulta generalmente fácil la obtención de una prueba directa, la jurisprudencia viene admitiendo la validez del uso a efectos probatorios de las presunciones en el ámbito tributario, siempre que una actuación no pueda acreditarse mediante pruebas plenas y directas de carácter objetivo. La STS de fecha 20/9/2005 señala que la mencionada clase de pruebas indiciarias o pruebas de presunciones "no sólo son idóneas sino que son incluso necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación a la que refiere a los efectos exclusivamente tributarios". A su vez, el TC viene considerando desde antiguo que "las presunciones son un medio de prueba válido y eficaz siempre que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos, que exista el necesario enlace o relación unívoca entre el hecho base acreditado y el hecho consecuencia presumido o deducido que se pretende acreditar para la aplicación de la norma, y que se exprese razonadamente el referido enlace o relación unívoca" (STC de fecha 21/12/1988, 8/6/1990, 24/1/1991, 13/7/1998 y 20/1/1999).

En presente caso, procede confirmar la existencia de simulación o dicho de otro modo, la concurrencia de los requisitos que permiten determinar que el agente es un prestador de servicios para el jugador (recurrente) y no para el club. Los indicios que llevan a considerar que el agente actúa por cuenta del jugador son múltiples y así por ejemplo:

-El FC Barcelona contrata al recurrente en calidad de jugador de baloncesto el 1/8/2008 y, posteriormente, renueva la relación el 15/8/2012, firmando cada uno de dichos días dos contratos: los laborales con el jugador y los ahora analizados, de contenido similar, de representación y gestión. A la firma de estos últimos comparecen en el primer caso, el club y la entidad U1ST Sport y en el segundo caso, el club, la entidad y el jugador.

- En los contratos se alude a la entidad U1ST Sport "en la seva condició d'agent del jugador" pese a no aportarse contrato del jugador con su representante. En la cláusula 5 del contrato de 2012 se reconoce expresamente la vinculación existente entre U1ST Sport y el jugador: "Les parts estableixen que, en el supòsit que durant el període de vigència d'aquest contracte, el JUGADOR presenti una comunicació formal i per escrit al FC BARCELONA notificant que ha deixat d'bestar vinculat al SOCIETAT y que aquesta no representa ja els seus interessos...".

- Los contratos citados se vinculan a la existencia del contrato entre el jugador y el club, de suerte que su resolución era automática de resolverse la relación laboral del jugador. Concretamente, en el contrato de fecha 1/8/2008 se establece que dicho contrato se extinguirá, entre otras causas, en el supuesto de que el jugador designe a un nuevo agente.

Nadie mejor que el recurrente sabía que la entidad U1ST SPORTS era su agente en las negociaciones y posterior firma de sus contratos de trabajo con el FC BARCELONA, siendo aquél el que tenía que remunerar a su agente por los servicios prestados. *Por lo tanto, si se pacta que dichos pagos los realice el club que lo contrató por su cuenta, estos pagos suponen una retribución más derivada de su relación laboral con el club, constituyendo en definitiva, rentas del trabajo.* El FC BARCELONA actúa como un mero intermediario en el pago pues, en lugar de abonar los importes correspondientes al jugador y que éste posteriormente pague al agente por los servicios que le ha prestado, efectúa los pagos directamente al agente. En consecuencia, el deudor de los servicios prestados por la entidad U1ST SPORTS no es el FC BARCELONA sino el jugador (el recurrente), de tal modo que los pagos deberían haber sido realizados por éste y no por el club. La no declaración de estas rentas, constituye una conducta claramente dolosa por parte del obligado tributario, pues, como no puede ser de otra manera en los supuestos de simulación, el obligado tributario es perfectamente consciente de que él es el deudor de los servicios prestados al agente, en tanto sólo a él benefician tales servicios.



Despliega la Inspección una considerable actividad probatoria, cuyos medios y resultados recogen el acta levantada, en términos que demuestran la efectiva existencia de la simulación a la que se refiere el art. 16 de la LGT. La Sala comparte la valoración probatoria efectuada por la Inspección, sin que haya sido practicada prueba eficaz en sentido contrario en este procedimiento que desvirtúe aquella conclusión".

Por otra parte, cabe recordar que son varias las sentencias estimatorias de esta Sala en recursos de casación sustancialmente coincidentes con este, en que se ha analizado la cuestión relativa a la simulación o a la potestad de calificación jurídica, sea en materia de IVA, sea en IRPF y, dentro de este, dirigida a los clubes por el incumplimiento del deber de retener como a los propios deportistas a quien se imputa, entre su renta, el importe de los pagos del Club al agente o intermediario.

Es relevante, al efecto, la sentencia de 22 de junio de 2023 (rec. casación nº 4702/2021), en que el recurrente era un jugador de fútbol. Hay una diferencia fáctica no relevante para la decisión, porque en aquel se aplicó la regla de calificación ( art. 13 LGT) y aquí se regulariza por simulación ( art. 16 LGT). Sin embargo, la doctrina procedente es la misma, por las razones que seguidamente vamos a exponer.

La mencionada sentencia dice -con cita de precedentes-:

**"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 declaración (sic) la simulación [...]" (FD sexto).*

Sin embargo resulta patente que, contrariamente a lo expresado en la sentencia recurrida, el examen de la pretendida actuación de calificación tributaria sí debe efectuarse bajo los criterios interpretativos expuestos en las *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 imponibles, 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 [...]".

### **TERCERO.-El juicio de la Sala.**

1. La doctrina reseñada, que trae causa de la antes establecida por esta misma Sala y Sección desde las muy conocidas y comentadas sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 (recursos de casación nº 1429/2018 y 1074/2020), examina un caso coincidente con esos precedentes en la mecánica contractual llevada a cabo entre el club deportivo y el agente del **deportista**. Como se ha adelantado, son varias las sentencias de esta Sala que han analizado la realidad de estas relaciones jurídicas desde la perspectiva objetiva o subjetiva. Todas ellas han sido estimatorias de los recursos planteados, bien por los clubes, bien por los jugadores, tanto en IVA como en IRPF -retenciones en algunos casos o rendimientos del trabajo, en otros-, sin que en ninguno de ellos se considerase, en sede de casación, la presencia de anomalía, irregularidad o propósito de burlar mediante un artificio a la Hacienda Pública.

Es cierto, y debe dejarse constancia, de una singularidad de este proceso que, ante hechos sustancialmente idénticos, opta por la declaración de simulación, con imposición de sanción, sobre el presupuesto de que los pagos efectuados aquí por el club deportivo a la sociedad representante eran, en realidad, pagos al jugador.

2. Es verdad, por tanto, que existe una diferencia sustancial, no tanto en los hechos de los que se parte en unos y otros casos enjuiciados por esta Sala, sino en el tratamiento que elige la Administración en cada ocasión. Aquí ha seleccionado la alternativa más gravosa, la de la simulación, sobre la base argumental, que la Sala de esta jurisdicción de Cataluña respalda del modo que hemos visto, de que existen indicios sólidos de que el negocio celebrado era simulado.

Esto no es así, ciertamente.

La sentencia de instancia recoge perfectamente la jurisprudencia de este Tribunal Supremo acerca de la simulación y sus requisitos de necesaria concurrencia. Incluso reproduce su propio criterio en tal sentido, en el que pondera la exigencia de que "*...para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación, esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso, a la Administración tributaria*" así como que la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma, de modo que la *causa simulanda* debe acreditarla la Administración. Esto es, conoce y refleja exactamente la doctrina de que es exigible la prueba del dolo, la discordancia deliberada con la voluntad de las partes y la finalidad de ocultación.

4. Sucede, sin embargo, que a la hora de examinar los hechos acaecidos, opta la sentencia por dar pábulo a la versión de la Administración tributaria que, lejos de llevar inexorablemente a tan grave calificación y



consecuencia, casi fronteriza con el Derecho penal, se basa en meros indicios equívocos e insuficientes. Los que refleja la sentencia y hemos transcrito más arriba son solo la elección de una de las tantas interpretaciones posibles de los contratos, que no satisface la carga probatoria.

La tesis de la simulación, de hecho, incurre en una petición de principio porque lo que se pretende acreditar se da previamente por probado, de modo apodíctico. El razonamiento -con o sin reglamento de agentes- parte de la base de que, como U1ST Sports es agente del Sr. Benito, toda relación jurídica entre el club para el que presta estos servicios y el agente pertenece a la rúbrica de trabajos de representación, y no a otra relación jurídica posible y distinta, aunque haya sido consignada en los contratos, de los que, según hemos dicho reiteradamente, se prescinde por completo-. Se adopta el resultado final a que se pretende llegar -que se trata de rendimientos del Sr. Benito que deben integrar su base imponible- y después se reconstruye hacia atrás el análisis de los contratos para justificar tal conclusión.

5. En resumen, a partir de los hechos considerados por la Sala de instancia y que no son objeto de discusión, los indicios que llevan a la calificación como simulados de los contratos son equívocos y no concluyentes y proceden, todos, del encaje que se ha creado mediante la expresada consideración como rendimientos que tienen al Sr. Benito como destinatario y a los derechos de imagen como pagos encubiertos bajo un contrato que es inexistente, en la tesis del Abogado del Estado, que considera *exótica* la versión del recurrente que le contradice.

En otras palabras, no deja de ser una construcción interesada de la Administración *pro domo suay* ayuna del enlace preciso y directo la consecuencia de que los contratos son simulados, con carácter absoluto, lo que significa que el flujo económico que contiene, con una causa determinada, no se habría producido.

6. No falta tampoco un reproche al auto de admisión por parte del Abogado del Estado, a quien no parece agrandar su enunciado, o no comprender la razón -esto afirma de modo explícito- por la que la segunda de las preguntas del auto se formula en sus términos. Sucede, sin embargo, que esta segunda pregunta tiene presente el automatismo con que la liquidación, su confirmación en la vía económico-administrativa y su aceptación en la sentencia asocian la naturaleza de una relación jurídica dada con la aparición de la simulación negocial como patología de esta.

A falta de mayores pruebas -pues las ofrecidas por la Inspección no pasan de ser conjeturas, hipótesis y corazonadas- no es lícito considerar que un negocio en cuya génesis, causa, objeto y clausulado no parece haberse profundizado lo suficiente sea simulado por razón de un inaceptable principio del mayor gravamen.

No afirmamos que no haya simulación, sino que la que se ha declarado, por la vía de indicios, no satisface la menor exigencia de prueba que incumbe a la Administración, ni en lo relativo a la ocultación, ni en la intención de engañar, ni en el dolo, ni en el papel de cada *simuladoren* los convenios. En otras palabras, la solución es una de las varias posibilidades en que habría de profundizarse.

De ahí que tenga todo el sentido que la Sección de enjuiciamiento haya de ofrecer una respuesta a la cuestión de si la diferencia de criterio entre la Administración y el jugador recurrente sobre la naturaleza y origen de los pagos efectuados por el club al agente o representante de aquél encierra en sí misma la calificación como simulados de los contratos determinantes de tales pagos (art. 16 LGT), y si esa calificación, respaldada en la sentencia, es siempre irrevisable en casación, aun en los casos en que se hubieran concluido éstos sin propósito de elusión o evasión fiscal, con los efectos de todo orden -como los sancionadores- que de ese análisis y calificación derivan de un modo vehemente.

7. Con ello se da también explicación a este último inciso de la pregunta. Aun siendo concedores de que en algunas ocasiones se ha considerado por este Tribunal Supremo que la calificación como simulado de un negocio, a efectos fiscales, es atribución del Tribunal de instancia no susceptible de revisión casacional, tal limitación discurre en el terreno de los hechos y su prueba y no tanto en el de su mera calificación, es decir, de subsunción de los hechos en la categoría jurídica elegida de entre las posibles, máxime cuando se obtienen a partir de indicios.

Además, de ese inciso resulta, a partir del déficit probatorio que observamos en el examen efectuado sobre la conducta del Sr. Benito, que cabe concluir que es susceptible de acceso al control casacional la calificación como simulado de un negocio cuando carece de un soporte mínimo de observancia de la carga probatoria y de análisis de las alternativas que negarían esa tesis. No cabe olvidar que es preciso ser extremadamente cuidadoso con el valor que se asigne a la prueba de indicios cuando adolecen de falta de la imprescindible robustez o sean equívocos o no hayan resultado establecidos, pues en el fondo late el principio de presunción de inocencia, para la sanción que casi automáticamente acompaña a la liquidación por simulación una vez fijada ésta, que no puede ser enervado mediante suposiciones.



8. Además, la primera pregunta tampoco es absurda, pues sale al paso de la idea, expresada en la sentencia que se recurre, de que las relaciones de los agentes o representantes de los deportistas con los clubes para los que prestan sus servicios se agotan ineluctablemente en la pura labor de intermediación para su contratación y seguimiento de sus deberes, y no cabría ejercer otras actividades y funciones por encargo y con retribución del club, amparadas en el principio de autonomía de la voluntad; o si, por el contrario, esta retribución constituye siempre y en todo caso una renta del **deportista**, por la que éste debe tributar en su impuesto personal.

Ciertamente, la respuesta a esta primera cuestión no posee la capacidad, por sí misma, de resolver la casación, pero la contestación en el sentido de que quepan esas eventuales relaciones distintas sí abre paso al estudio de la segunda pregunta.

9. Finalmente, consideramos que no es preciso, ni conveniente, establecer específica doctrina jurisprudencial, pero no por razón de las alegadas imperfecciones que se reprochan al auto de admisión, sino porque este asunto solo puede resolverse atendiendo a los hechos y circunstancias propios de la sentencia recurrida y de los actos enjuiciados en ella, con dificultad para ser extendida su respuesta más allá del caso concreto. A tales consideraciones cabe añadir, de una parte, que la Sala no aprecia que este asunto, en cuanto a los hechos tomados en consideración por la Inspección, sea diferente de todos los demás precedentes que, en el ámbito de las relaciones entre los clubes, sus deportistas y los agentes de estos, han dado lugar, en todo caso, a respuestas desfavorables para la Administración; y de otra, que la jurisprudencia sobre la no intercambiabilidad de las facultades contenidas en los arts. 13, 15 y 16 LGT tampoco determinaría, al margen de que hayamos de mantenerla y ratificarla, la necesidad de establecerla como jurisprudencia, ya que tal cuestión jurídica no se necesita para decidir este recurso de casación.

No en vano, si la facultad de calificación del artículo 13 LGT no autoriza a la Administración la mutación de las relaciones jurídicas para determinar efectos fiscales más onerosos para el contribuyente -como deriva de la sentencia que hemos comentado 22 de junio de 2023 -"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, se dice en ella- menos aún será posible, en tales condiciones y circunstancias, declarar simulado un contrato de cuyos términos vagamente se prescinde, pues la facultad contenida en el art. 16 LGT nace de una calificación o recalificación muy cualificada, hasta el punto de considerar que un negocio determinado no existe, como afirma la Administración y la sentencia impugnada.

#### **CUARTO.-Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

#### **FALLO**

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

1º) Ha lugar al recurso de casación deducido por **DON Benito** contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 974/2021, sentencia que se casa y anula.

2º) Estimar el recurso nº 974/2021, deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 15 de abril de 2021, que desestimó la reclamación formulada contra las liquidaciones de IRPF correspondientes a los años 2012, 2013 y 2014 y sanciones tributarias.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.