



Roj: **STS 663/2025 - ECLI:ES:TS:2025:663**

Id Cendoj: **28079130022025100028**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/02/2025**

Nº de Recurso: **3319/2023**

Nº de Resolución: **134/2025**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 769/2023,**
ATS 809/2024,
STS 663/2025

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 134/2025

Fecha de sentencia: 07/02/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3319/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/01/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3319/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 134/2025

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor



D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de febrero de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3319/2023, interpuesto por la procuradora de los tribunales, doña Macarena Limón Frayle, en representación de la entidad Sevilla Fútbol Club, S.A.D., contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 22 de febrero de 2023, en el recurso núm. 836/2021, sobre impuesto sobre el valor añadido, ejercicios de octubre de 2011 a septiembre de 2015.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 22 de febrero de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 836/2021 interpuesto por la entidad Sevilla Fútbol Club, S.A.D. frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 15 de diciembre de 2020, desestimatoria a su vez de las reclamaciones formuladas contra liquidación de 21 de julio de 2017, del IVA, periodos de octubre de 2011 a septiembre de 2015; y, contra acuerdo sancionador de 6 de febrero de 2018.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

Efectuadas actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por acuerdo de 21 de julio de 2017 se procedió a efectuar liquidación por los periodos 10/2011 a 09/2015, por un importe de 792.648,62 euros (698.243,91 euros de cuota y 94.404,71 euros de intereses de demora).

Instruido expediente sancionador, terminó por acuerdo de 6 de febrero de 2018, imponiendo una sanción de 349.121,97 euros.

Deducidas reclamaciones económico-administrativas contra cada uno de los dos acuerdos anteriores y registradas con los números 00-04068-2017 y 00-00910-2018, fueron acumuladas, siendo desestimadas por resolución de 15 de diciembre de 2020, del TEAC.

Disconforme con lo anterior, la entidad ahora recurrente interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, donde se siguió bajo el número de recurso 836/2021.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La sentencia recurrida se remite a otra de la misma sección de la Audiencia Nacional, de 23 de marzo de 2022, rec. 820/2020, que reproduce en parte, de suerte que, en su fundamento derecho segundo, se refiere a la deducibilidad de las cuotas por pagos a agentes de jugadores.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La procuradora doña Macarena Limón Frayle, en representación del Sevilla Fútbol Club, S.A.D., preparó recurso de casación contra la anterior sentencia, por escrito de fecha 10 de abril de 2023.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); en relación con los artículos 7 y 8 del mismo texto legal, 1.255 del Código Civil, 22.4 de la Ley 56/2003, de 16 de diciembre, de Empleo, 6 y 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y 9.3 y 31.1 de la Constitución Española; los artículos 13, 105 y 108.2 CE; el artículo 13 LGT, en relación con los artículos 15 y 16 LGT y la jurisprudencia representada por las sentencias de 2 de julio de 2020 (casación núm. 1429/2018) y de 22 de julio de 2020 (casación núm. 1432/2018).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de abril de 2023.



Señala, además, el auto de admisión que la cuestión controvertida en el presente asunto es esencialmente igual a la de otros asuntos en los que ya ha recaído sentencia y que, en concreto, en la sentencia de 23 de febrero de 2023, reiterando la doctrina sentada en las anteriores de 2 de julio de 2020 (recurso de casación núm. 1429/2018) y 22 de julio de 2020 (recurso de casación núm. 1074/2020) se falló en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 31 de enero de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

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

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

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

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».

3.- Interposición. La entidad Sevilla Fútbol Club, S.A.D. interpuso recurso de casación mediante escrito de 20 de marzo de 2024.

Concluye el escrito que sus pretensiones casacionales tienen por objeto: «la declaración de no ser conforme a Derecho (i) la Sentencia de fecha 23 de febrero de 2023 dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional desestimando el recurso ordinario nº 836/2022, así como (ii) el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central en la que trae causa, recaída con fecha 15 de diciembre de 2020 en el expediente de Reclamación 00/04068/2017 y, por lo tanto de acuerdo con lo anterior, (iii) la declaración de nulidad de la liquidación administrativa en la que tiene origen el presente procedimiento así como del expediente sancionador derivados de la misma o, subsidiariamente, de anulabilidad, todo ello solicitado por esta parte en base a la legitimación activa que ostenta dado el interés legítimo que le asiste».

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito el 13 de mayo de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye señalando como doctrina a adoptar, la siguiente: «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)».

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 16 de mayo de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia, de fecha 9 de octubre, se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 7 de enero de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia recurrida, pronunciada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por la representación procesal del Sevilla Fútbol Club, S.A.D., es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en primer término, en determinar si la administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 LGT amparándose en la interpretación de reglas de carácter privado, como en este caso, las contenidas el Reglamento sobre los Agentes de Jugadores (RAJ), de 29 de octubre de 2007.

SEGUNDO.- Posición de las partes.



La entidad Sevilla Fútbol Club, S.A.D. inicia sus alegaciones manifestando que la Inspección consideró que los servicios concretados en las facturas emitidas por determinados agentes intermediarios de jugadores de fútbol con cargo a dicha entidad, habían sido prestados, en realidad, a los futbolistas y no al Sevilla Fútbol Club, S.A.D. Es decir, la Inspección prescinde del negocio jurídico realizado entre el club y el agente, documentado en los contratos de intermediación, y califica el pago realizado por el club al agente, respecto del cual afirma que es un pago por cuenta del jugador, por entenderse, con base al artículo 19 del Reglamento sobre los Agentes de Jugadores, de 29 de octubre de 2007 (en adelante, RAJ), que el intermediario, que ostenta la condición de agente del jugador, no puede prestar servicios al club al prohibirlo el citado precepto.

Lo anterior supondría que la administración se habría excedido de los límites conferidos por la facultad calificadora regulada en el artículo 13 de la LGT, en tanto ese precepto no permite a la administración ignorar el negocio jurídico realizado, con causa real y lícita, que es objeto de calificación y que viene determinado por la intermediación del agente en la prestación de los servicios al club interesado en la contratación de un jugador, sustentado por los contratos entre el club y los agentes.

Asegura que la administración deja a un lado e ignora absolutamente los contratos sobre cuya base se realizan los pagos, y atribuye tales pagos al cumplimiento de otro contrato o presunto contrato, el del jugador con el agente, lo que supone salir injustificada y arbitrariamente de la mera calificación jurídica al amparo del artículo 13 de la LGT para sumergirse en otras figuras diferentes contenidas en la legislación tributaria, al prescindir absolutamente del negocio jurídico en cuyo cumplimiento se realizan los pagos para considerar que los pagos se hacen en nombre del jugador e imputarle así como rendimiento del trabajo el total de la comisión pagada por el club, no permitiendo la deducibilidad del IVA soportado al club, dado que entienden que es un IVA que debería haberse repercutido al futbolista considerando a éste el verdadero receptor del servicio.

Según el Sevilla Fútbol Club, S.A.D. la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida infringe frontalmente la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto de aplicación de las normas tributarias y simulación contenida no solo en las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. cas. 1429/2018) y de 22 de julio de 2020 (rec. cas. 1074/2020); sentencias ambas 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, sino que, infringe la reciente doctrina sentada por este Tribunal al respecto (sentencias de 23 de febrero de 2023, recs. 5730/2021 y 5915/2021) en un supuesto análogo y con plena identidad de objeto.

Señala que la jurisprudencia de esa Sala recoge expresamente que no cabe ejercer la potestad prevista en el artículo 13 LGT al margen del negocio jurídico celebrado, aislando del mismo un determinado elemento, como sería la prestación consistente en el pago de aquel negocio al que respondía -en la intención de los contratantes- y así atribuir 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.

En su opinión, la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida infringe claramente la referida jurisprudencia de esta Sala porque precisamente no solo la ha obviado, sino que ha acudido a los pronunciamientos de otros Tribunales contrarios a ella, tal y como recoge en sus páginas 23 y ss:

«A la par, encontramos pronunciamientos recientes de otros órganos jurisdiccionales que han confirmado que los pagos efectuados por club de fútbol al agente intermediario constituyen una mayor retribución del jugador, pues constituyen el abono de las comisiones que deberían pagarse por el citado jugador a su agente representante, como son las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección 1, de 10 de marzo de 2021 (recurso 17/2020) y del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, Sección Tercera, de 22 de marzo y 14 de julio de 2021 (recursos 975/2020 y 1031/2020, respectivamente); además de la sentencia de 15 de septiembre de 2014 (recurso 34/2013) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco citada por la inspección tributaria y por el TEAC.

En definitiva, y en virtud de todo lo anterior, no podemos disentir de la conclusión alcanzada por el TEAC cuando considera suficientemente acreditado -a tenor de los indicios recabados por la Inspección que tampoco han sido desvirtuados en este proceso- que los pagos satisfechos a los agentes en cuestión corresponden a servicios prestados por estos a los futbolistas.

Y a la misma conclusión hemos llegado respecto de la extensión de la regularización a pagos efectuados (página 25 de la demanda) con posterioridad a 1 de abril de 2015 (después de la entrada en vigor del nuevo Reglamento FIFA), una vez comprobado que, tal y como se alega por el Abogado del Estado, las facturas presentadas por la demandante corresponden a servicios prestados con anterioridad a dicha fecha».



Afirma la parte recurrente que este razonamiento contradice frontalmente la ya citada jurisprudencia de esa Sala respecto a la potestad que le atribuye el artículo 13 de la LGT a la administración para el ejercicio de su facultad de calificación, viéndose reforzada la apreciación de esta infracción por el pronunciamiento de esta Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, en la sentencia dictada en el rec. 5730/2021 de fecha 23 de febrero de 2023, estimatoria del recurso de casación promovido por Real Madrid Club de Fútbol.

Recuerda que en dicha sentencia, referida igualmente a la "calificación tributaria" otorgada por la Inspección al negocio jurídico realizado entre el club y el agente, documentado en los contratos de intermediación, considerando los pagos derivados de dicho contrato como mayor retribución salarial del jugador, esta Sala analiza, establece y clarifica los límites entre las figuras de la calificación, conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, pronunciamientos de los que se deduce 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. En base a dicho análisis, considera el Tribunal Supremo que, en el caso enjuiciado, la administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica.

Concluye que la sentencia objeto del presente recurso ha considerado aplicable deliberadamente la doctrina de otros tribunales para argumentar su afirmación de la necesaria recalificación de la operación ex artículo 13 LGT, infringiendo la jurisprudencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Abogacía del Estado defiende que la sentencia de instancia no infringe el art. 13 de la LGT en relación con el art. 1255 del CC. Afirma que no resulta fácil entender «en qué cifra la recurrente su reproche. La recurrente dice que "la Administración atribuye una aplicación preferente de reglas de carácter privado como las contenidas en el Reglamento sobre los Agentes de Jugadores (en adelante RAJ), omitiendo la voluntad negocial expresada por las partes al amparo del artículo 1255 del Código Civil».

La alusión al reglamento de la FIFA evoca un elemento fundamental de las alegaciones en la instancia, que ahora en casación ha menguado considerablemente. Lo importante es que en este pasaje hay una referencia a «la voluntad negocial expresada por las partes al amparo del artículo 1255 del Código Civil» que no tenemos manera de descifrar, salvo que la conectemos con la posterior referencia a «los contratos de intermediación»; pero éstos quedan completamente inidentificados; ni se explica de qué manera la administración ha aplicado preferentemente dicho reglamento de la FIFA con postergación de tal o cual contrato, o si ha considerado que tal o cual contrato es inválido por contravenir normas del reglamento de la FIFA.

En suma, considera que la recurrente parte de la base (petición de principio evidente) de que existieron *los contratos de intermediación*. Sin embargo, tal cosa no se apoya en base alguna: ni en la sentencia, ni en el expediente, ni en prueba que conozcamos. Los contratos cuya existencia consta son los laborales que vinculan a la SAD con los jugadores y los contratos entre cada agente y cada jugador (pues no se ha discutido el vínculo entre cada jugador y su agente). Otros documentos suscritos por la SAD y los agentes fueron examinados y, como se verá, no son *contratos de intermediación*; desde luego, los actos o negocios así documentados no han sido cuestionados en absoluto por la administración; por el contrario, son tenidos en cuenta en la calificación de los pagos a los agentes.

Y en cuanto al reglamento de la FIFA, ya se alegó en la instancia que fue un elemento coadyuvante en la calificación de los pagos a los agentes, sin que pueda advertirse conexión alguna con la alegada infracción del art. 1255 del CC.

Después expone que la infracción del art. 13 de la LGT, no planteada en la instancia, es una cuestión nueva introducida en el recurso de casación, y también que la regularización en este caso se basó en el recto uso de la facultad de calificación de negocios, actos y hechos jurídicos.

TERCERO.- El criterio de la Sala. Remisión a la *sentencia de ST 916/2024 de 27 de mayo en el recurso 4439/2022*.

Dada la sustancial identidad entre el presente recurso de casación y el 4439/1992, por lo que se refiere a la única cuestión con interés casacional aquí enjuiciada, nos remitimos por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica, a los argumentos contenidos en la sentencia que dio respuesta a aquel, y en los que se incluyen referencias a aquellas sentencias, en las que se abordan similares cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean (SSTS de 23 de febrero de 2023, rec. cas. 5730/2021, 238/2023, de 23 de febrero de 2023, rec. cas. 5915/2021, y de 22 de junio de 2023, rec. cas. 4702/2021).

Hemos dicho en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia citada, y reiteramos ahora, lo siguiente:

«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 en su fundamento de derecho quinto.

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

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

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

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

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

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

3. Muy sintéticamente, cabría decir que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la



naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes.

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

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

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

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

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

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

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

Es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o 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, rec. cas. 1429/2018 en estos términos:

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



de la sociedad, como en sede de las personas naturales- de manera distinta a como ellas lo hicieron en sus respectivos impuestos directos o indirectos.

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

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

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

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

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

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

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

Seguidamente, aplicando al caso enjuiciado la doctrina jurisprudencial expuesta en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020, rec. cas. 1429/2018 y 22 de julio de 2020, rec. cas. 1432/2018, afirma:

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

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 cits., 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 [...]

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, enjuiciado la doctrina jurisprudencial expuesta en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020, rec. cas. 1429/2018 y 22 de julio de 2020, rec. cas. 1432/2018, así como la de 23 de febrero de 2023, rec. cas. 5915/2021, y de 22 de junio de 2023, rec. cas. 4702/2021, 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 [...]».

CUARTO.- *Pretensiones deducidas en el presente recurso de casación.*

La consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación deducido por la representación procesal del entidad Sevilla Fútbol Club, S.A.D., 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 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 y, asimismo, como correlato, el acuerdo sancionador.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

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 tercero de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación núm. 3319/2023, interpuesto por la procuradora de los tribunales, doña Macarena Limón Frayle, en representación de la entidad Sevilla Fútbol Club, S.A.D., contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 22 de febrero de 2023, en el recurso núm. 836/2021, sobre impuesto sobre el valor añadido, ejercicios de octubre de 2011 a septiembre de 2015, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 836/2021 interpuesto por la entidad Sevilla Fútbol Club, S.A.D. ante la Audiencia Nacional frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 15 de diciembre de 2020, desestimatoria, a su vez, de las reclamaciones formuladas contra la liquidación de 21 de julio de 2017, del IVA, periodos de octubre de 2011 a septiembre de 2015; y contra el acuerdo sancionador de 6 de febrero de 2018, resolución que se anula, y, asimismo, dejar sin efecto los actos de los que deriva.

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.



El Excmo. Sr. Don José María del Riego Valledor deliberó y votó en sala y, al haberse jubilado antes de la firma de esta sentencia, salva su firma el presidente de la sección, Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ