

**TSJ Madrid (Contencioso), sec. 5ª, S 14-07-2025, nº 596/2025, rec. 1582/2021**

PTE.: Merino Jiménez, María Asunción

ROJ: STSJ M 9327:2025

ECLI: ES:TSJM:2025:9327

Procedimiento: **Primera instancia**

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. -

Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica de la Sala que dicte sentencia «que declare nula y no ajustada a derecho la citada resolución en los términos indicados en la presente demanda y todo cuanto además sea procedente».

### SEGUNDO. -

La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se dicte sentencia desestimando el recurso, por haberse ajustado a Derecho la resolución recurrida con expresa imposición de costas a la actora.

### TERCERO. -

Por Decreto de 19 de abril de 2022 se fijó la cuantía del recurso en 114.648,59 € y quedó el pleito concluso para sentencia, señalándose para el acto de votación y fallo el día 4 de julio de 2025, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. -

Actuaciones impugnadas.

En el presente recurso se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de abril de 2021 por la cual se desestiman las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 y NUM001 interpuestas contra acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con el IRPF del ejercicio 2016, respecto de la regularización consistente en la imputación al recurrente, como mayores rendimientos del trabajo, de los pagos efectuados por los clubes de fútbol REAL MADRID CF y la JUVENTUS FC al agente de futbolistas D. Héctor, a través de la sociedad SOCCER BUSINESS SPORT, S.L., por tratarse de pagos realizados en nombre y por cuenta de D. Benigno y respecto de la sanción correspondiente a este incremento y al incremento del rendimiento íntegro de la actividad económica como consecuencia de la operación vinculada con la sociedad TAMORA 2011 S.L.

A) La liquidación y sanción impugnadas tienen su origen en el procedimiento de inspección que se entendió con el recurrente que culminó con la regularización de varios elementos de las obligaciones tributarias por IRPF del ejercicio indicado.

a) Por lo que a este recurso importa, el acuerdo de liquidación de 28 de mayo de 2019, siguiendo al acta de inspección que le precede, resuelve imputar, en el ejercicio 2016, como un mayor rendimiento de trabajo del obligado tributario, las cantidades satisfechas por el Real Madrid y la Juventus a la entidad Soccer Business Sport, S.L., en concepto de agente por la representación e intermediación en la contratación del obligado tributario por los clubes mencionados. A fin de justificar lo anterior expone lo que sigue:

«Tal y como a continuación se detalla, tanto el REAL MADRID como la JUVENTUS F.C. han pagado a D. Héctor (más conocido como "Pelirojo"), a través de la entidad SOCCER BUSINESS SPORT S.L., determinados importes que, a juicio de la Inspección, derivan de servicios realmente prestados a D. Benigno, hecho que da lugar a considerar que dichos pagos son realmente rendimientos del trabajo del obligado tributario que como tales deben integrarse en su base imponible general.

[...]

la Inspección entiende suficientemente probado que D. Héctor ha sido durante todos estos años el Agente de D. Benigno, la persona que ha defendido los intereses del Jugador en todas la renovaciones, traspasos y contrataciones desde su paso de las categorías inferiores del Real Madrid hasta su reciente cesión al Atlético de Madrid. Y dado que ha sido el Agente de D. Benigno, los pagos realizados por el Club Real Madrid y por la Juventus de Turín, consecuencia de los contratos anteriormente descritos, se consideran pagos realizados por cuenta del jugador, pagos que el jugador ha de incluir como mayores rentas del trabajo en sus correspondientes autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2013, 2014 y 2016, objeto de la comprobación inspectora.

[...]

Se modifican los rendimientos del trabajo declarados por el obligado tributario como consecuencia de imputar los pagos realizados por la Juventus de Turín y por el Real Madrid al Agente del Jugador en los siguientes términos:

- Se incrementarán los rendimientos del trabajo declarados por el jugador, consecuencia del contrato suscrito entre el Agente y la Juventus de Turín por el traspaso y contratación del jugador de 01/07/2014, en el importe de 200.00,00 euros correspondiente a los pagos anuales de las temporadas en las que el jugador permanezca en el Club.

Además, se recuerda que el obligado tributario declaró en aplicación de la normativa tributaria italiana un 15% de estas retribuciones (30.000,00 euros), por lo que el incremento de los rendimientos del trabajo del obligado tributario será de 170.000,00 euros.

[...]

Por lo que respecta a las retribuciones declaradas como consecuencia de los servicios prestados por el Agente según contrato suscrito entre éste y el Real Madrid de fecha 20/07/2016, la Inspección considera procedente reducir tanto el importe bruto de las retribuciones imputadas como el de las retenciones practicadas por el Real Madrid, tal y como anteriormente se ha descrito.

[...]

QUINTO. - IMPUTACIÓN A Benigno DE LOS PAGOS EFECTUADOS POR EL REAL MADRID CF Y LA JUVENTUS FC AL AGENTE DE FUTBOLISTAS Héctor.

Este motivo de regularización en disconformidad consiste, con base en el criterio de la Inspección actuaria, en considerar que los pagos satisfechos por el REAL MADRID CF y la JUVENTUS FC a Héctor - a través de la sociedad SOCCER BUSINESS SPORT SL - fueron efectuados en nombre y por cuenta de Benigno por los servicios prestados a éste por la intermediación de aquél como agente/representante en la negociación de los contratos celebrados entre clubes y jugador, y que deben calificarse, por tanto, como rendimientos del trabajo.

La Inspección actuaria y, con ella, esta Oficina Técnica, llega a esta conclusión con base en los siguientes argumentos:

1º).- En la propia página de Transfermarket (donde se recoge múltiple información referida a jugadores, agentes, fichajes, estadísticas, etc.) se identifica a D. Héctor como agente de D. Benigno

Así, resultaría suficiente, para llegar a la conclusión de que D. Héctor ha sido durante todos estos años el Agente del jugador y quien ha defendido los intereses de D. Benigno, recordar las numerosas informaciones públicas en las que aparece como tal.

[...]

En definitiva, es tan abundante y evidente la información pública existente sobre la posición real de D. Héctor en relación con las renovaciones, traspasos y contrataciones de D. Benigno, que solamente con ella podría colegirse que en todos esos actos ha prestado sus servicios como Agente desde la perspectiva y en interés de D. Benigno, incompatible con el interés del club de turno.

2º).- En todos los contratos con Agentes aportados por el Real Madrid y por la Juventus, desde el primero, de 1 de julio de 2011, hasta el último, aparece D. Héctor y/o la sociedad SOCCER BUSINESS SPORT SL, sociedad a través de la cual factura sus servicios profesionales D. Héctor.

Es evidente que este hecho no es una casualidad; si los Clubes han pagado al Agente del Jugador en todos esos casos es porque el Jugador ha impuesto la participación de su representante en las negociaciones que a él le afectan, y si ha impuesto al mismo Agente en todas las operaciones de renovación o traspaso es porque defiende sus intereses y no los de los Clubes.

3º).- D. Benigno era jugador de las categorías inferiores del Real Madrid cuando se firma el primer contrato con D. Héctor por la renovación y contratación del jugador. Parece de todo punto impensable que el Real Madrid, con toda su estructura técnica, financiera y jurídica tenga que requerir los servicios de un Agente para mejorar las condiciones laborales de uno de sus muchos jugadores procedentes de las categorías inferiores. El jugador ya está en el Club, no hay que convencer a un tercero independiente, por lo que, si interviene un Agente, es precisamente porque está defendiendo los intereses de la parte más débil, los intereses del jugador.

[...]

El hecho de que en estos casos sea el Club el que pague al Agente no implica en modo alguno que el destinatario real de sus servicios sea ese Club. Lo que supone es que se ha llegado a ese acuerdo para que no sea el Jugador quien soporte directamente el pago y su retribución neta (la que suele actualmente pactarse en el mercado futbolístico) sea la convenida entre las partes. Esto es, se sobreentiende que el coste del agente forma parte de la retribución bruta del jugador pero la soporta el club. Lo que sucede es que dicho coste no es deducible de los rendimientos del trabajo que el jugador percibe del club de fútbol por la prestación de sus servicios como futbolista.

[...]

La doctrina consolidada del Tribunal Supremo sobre los requisitos exigibles para la validez constitucional de la prueba indiciaria se contiene en múltiples sentencias...

En definitiva, se han aplicado los criterios expuestos a la pluralidad de pruebas e indicios claros e inequívocos que se han puesto de manifiesto en el fundamento de derecho quinto anterior, los cuales, conjuntamente valorados, constituyen el hecho base que, aplicando un razonamiento lógico, ha conducido al hecho consecuencia consistente en la conclusión de que el Agente de jugadores Pelirioja ha actuado en nombre y por cuenta de Benigno en la negociación de sus contratos con REAL MADRID y JUVENTUS, de forma que los pagos efectuados por estos clubes al Agente deben imputarse al jugador, sin que quepa considerar, a juicio de esta Oficina Técnica, que se haya producido una actuación injusta o arbitraria por parte de la Inspección de los tributos al respecto.

En cuanto a la existencia de los contratos entre clubes y agente, en ellos se estipula que el club pagará al agente por sus servicios de intermediación en la contratación del jugador, lo que no obsta para que la Inspección entienda que la verdadera naturaleza de los servicios prestados sea la representación de los derechos del jugador en la negociación con el club, siendo aquél y no éste el destinatario final de dichos servicios, por lo que cualquier pago hecho al agente ha de entenderse efectuado en nombre y por cuenta del jugador.

En este sentido, debe traerse a colación lo dispuesto en el [artículo 13 de la LGT \(EDL 2003/149899\)](#), que señala que "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."

[...]

Por lo que respecta a la calificación de los pagos controvertidos, dado que se abonan como consecuencia de los contratos de índole laboral existentes entre los clubes de fútbol REAL MADRID CF y JUVENTUS FC y el jugador Benigno, deben calificarse como rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 17.1 de la LIRPF \(EDL 2006/298871\)](#) : "1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

En cuanto a la imputación personal de la renta, el [artículo 11 LIRPF \(EDL 2006/298871\)](#) señala:

"1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio

2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.

(...)"

En cuanto a la imputación temporal, establece el [artículo 14 de la LIRPF \(EDL 2006/298871\)](#) :

"1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

(...)"

Por lo expuesto, procede modificar el importe de las retribuciones íntegras del trabajo declaradas por Benigno en el ejercicio 2016 en los importes siguientes:

- Se incrementarán los rendimientos del trabajo declarados como consecuencia del contrato de 01/07/2014 suscrito entre el Agente y la Juventus de Turín por el traspaso y contratación del jugador, en el importe de 200.000,00 euros correspondiente a los pagos anuales por cada temporada en la que el jugador permanezca en el Club.

Además, el obligado tributario declaró en aplicación de la normativa tributaria italiana un 15% de estas retribuciones (30.000,00 euros), por lo que el incremento de los rendimientos del trabajo debe ascender a 170.000,00 euros.

- Por lo que respecta a las retribuciones declaradas como consecuencia de los servicios prestados por el Agente según contrato suscrito entre éste y el Real Madrid en fecha 20/07/2016, procede reducir tanto el importe de las retribuciones brutas como el de las retenciones imputadas por el Real Madrid objeto de declaración, como consecuencia del traspaso del jugador al club inglés Chelsea en 2017, lo que motivó la emisión de factura rectificativa por el Real Madrid de fecha 21/07/2017, en la que se minoraba el IVA imputado a Benigno en 420.000,00 euros, lo que a su vez motivó la solicitud de minoración de las retenciones practicadas por el Real Madrid sobre dicha imputación en la cantidad del 45% de las mismas (189.000,00 euros)».

b) El acuerdo sancionador, dictado en la misma fecha, califica los hechos, respecto del ejercicio 2016, como constitutivos de una infracción leve del [art. 191 LGT \(EDL 2003/149899\)](#), dado que «a pesar de que la base de la sanción es superior a 3.000 euros, no existe ocultación respecto de los pagos efectuados por la Juventus F.C. al agente del jugador»,

A fin de valorar la culpabilidad, indica (Subrayado añadido):

«Las conductas cuya culpabilidad debemos valorar son las recogidas en el apartado PRIMERO anterior para el ejercicio 2016 (solicitud indebida de devolución, operación vinculada con la entidad TAMORA 2011 S.L., deducción por doble imposición internacional, y pagos al agente del jugador).

En relación con los tres primeros, ya han sido objeto de desarrollo en la propuesta de sanción asociada al acta A01 / NUM002, motivo por el que no se reproducen nuevamente en este momento.

En relación con los dos primeros, ya han sido objeto de desarrollo en la propuesta de sanción asociada al acta A01 / NUM003, motivo por el que no se reproducen nuevamente en este momento.

En relación con el agente del jugador, a juicio de la Inspección, todas las pruebas obtenidas en el curso de las actuaciones inspectoras redundan en el hecho de que D. Héctor, a través de la sociedad SOCCER BUSINESS SPORT S.L. ha sido y sigue siendo el Agente de D. Benigno, la persona que ha defendido los intereses del jugador en las diferentes renovaciones, traspasos o contrataciones a lo largo de su carrera como futbolista profesional.

Por todo lo expuesto, se considera que en los hechos analizados que han generado el hecho tipificado como infracción, concurre el elemento subjetivo exigido por la normativa para sancionar al deberse calificar la conducta como al menos negligentes, pues no ha llevado a cabo un comportamiento acorde con la naturaleza de la obligación tributaria. Se estima así que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo/culpa, a efectos de lo dispuesto en el [artículo 183.1 de la LGT \(EDL 2003/149899\)](#).

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el [artículo 179.2 y 3 de la LGT](#), se estima que procede la imposición de sanción».

La propuesta de sanción refiere (Subrayado añadido):

«Las conductas cuya culpabilidad debemos valorar son las recogidas en el apartado PRIMERO anterior para el ejercicio 2016 (solicitud indebida de devolución, operación vinculada con la entidad TAMORA 2011 S.L., deducción por doble imposición internacional, y pagos al agente del jugador).

En relación con los tres primeros, ya han sido objeto de desarrollo en la propuesta de sanción asociada al acta A01 / NUM002, motivo por el que no se reproducen nuevamente en este momento».

B) La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 28 de abril de 2021, desestimó las reclamaciones formuladas contra los acuerdos anteriores.

a) En relación con la liquidación y por lo que se refiere al punto controvertido relativo a la imputación como rendimientos del trabajo de las cantidades pagadas por los citados clubes deportivos al agente o intermediador, argumenta lo siguiente:

«[P] para poder analizar correctamente la cuestión objeto de reclamación, debemos acudir en primer lugar a lo establecido en el anterior Reglamento sobre los Agentes de los Jugadores (aprobado por el Comité Ejecutivo de la FIFA en su sesión del 29 de octubre de 2007, que entró en vigor el 1 de enero de 2008, y que establece en su artículo 19, denominado contrato de representación (subrayado por este TEAR):

[...]

En cuanto a la remuneración de los agentes, establece el artículo 20 de este mismo Reglamento que:

[...]

De dichos artículos se deben destacar, como establece la Inspección en el acuerdo de liquidación, las siguientes cuestiones:

Es requisito necesario para la representación de un jugador o club la suscripción de un contrato con dicho jugador o club (artículo 19.1 del RAJ)

Una copia de dicho contrato deberá ser registrada en la asociación del futbolista y del agente. En España, la asociación en que deber registrarse los contratos entre agentes y futbolistas, o entre agentes y clubes, es la Real Federación Española de Fútbol (en adelante R.F.E.F.) (artículo 19.6 del RAJ)

El agente de jugadores solo podrá representar los intereses del jugador, o del club, pero no de ambas partes (artículo 19.8 del RAJ)

El pago al agente de jugadores debe realizarse siempre por su cliente. Esto es, si el cliente del agente es el futbolista, el pago debe hacerlo el futbolista (artículo 19.4 del RAJ)

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, en caso de que el cliente del agente fuera futbolista, este podrá autorizar a que el club realice el pago, pero dicho pago se entiende realizado en nombre del futbolista (artículo 19.4 del RAJ).

En el caso de que el agente actúe en nombre del jugador la retribución consistirá en un porcentaje de los ingresos brutos anuales del jugador incluidas las primas (a falta de acuerdo el 3%) y la retribución podrá pagarse mediante pago único o una cantidad anual cada año de duración del contrato.

En el caso de que el agente actúe en nombre del club la retribución se acordará previamente y consistirá en un pago único.

Sin embargo, en el ejercicio 2016 objeto de regularización ya estaba vigente el nuevo Reglamento FIFA, aprobado en abril 2015 para dar un mayor acomodo a determinadas situaciones. Al amparo del mencionado Reglamento, se elaboró también en el seno de la Real Federación Española de Fútbol un nuevo Reglamento de Intermediarios aprobado por la Comisión Delegada de la Asamblea General de la RFEF el día 25 de marzo de 2015 que entró en vigor el 1 de abril de 2015, en el que se introdujeron una serie de complementos (párrafos adicionales a los ya recogidos en el Reglamento FIFA), de los que cabe destacar a efectos del presente acuerdo: ...

[...]

Con la modificación de la norma queda patente que se pretende reforzar el interés de las partes en amparar su versión de que los servicios se prestan realmente al Club, algo que desde el punto de vista tributario beneficia a todas las partes: el jugador tiene menores rendimientos del trabajo y el Club deduce el gasto derivado del pago de honorarios y el IVA soportado.

[...]

... en el caso concreto debemos analizar los hechos demostrados por la Inspección:

Se analiza por parte de la Inspección los diversos contratos firmados entre el Real Madrid, la Juventus y SOCCER referentes a la contratación de D. Benigno. No se trata de desvirtuar el contenido de los mencionados contratos, como aduce la parte reclamante, sino de analizar las consecuencias o lo que pone de manifiesto por lo acordado por las partes, que no es otra cuestión que D. Pelirojo ha defendido en todo momento los intereses del jugador, y que en todos los contratos firmados aparece D. Pelirojo y/o SOCCER. En este punto cabe destacar, como expone la Administración, que resulta cuando menos curioso que si D. Pelirojo representa los intereses de los clubes y no del jugador, clubes de tres países diferentes (España, Italia y Reino Unido) hayan coincidido en elegir el mismo Agente para que represente sus intereses.

Por otro lado, cabe destacar que D. Benigno ya era jugador en las categorías inferiores del Real Madrid cuando se firma su primer contrato, por lo que no parece muy lógico pensar que el Club necesitase del Agente para mejorar las condiciones laborales de uno de sus jugadores. En la medida en la que el deportista ya estaba en el Club no había que convencer a terceras partes independientes, lo que de nuevo pone de manifiesto que D. Pelirojo interviene para velar por los intereses del jugador. Lo mismo podemos deducir de la firma del contrato de 20 de julio de 2016 en el que se modifican las condiciones contractuales del jugador. El Real Madrid no necesitaba los servicios de un Agente para captar al jugador, por lo que la explicación dada a la Inspección y a este Tribunal no resulta verosímil.

En fecha 01/07/2011 se firma contrato de renovación entre el Real Madrid y D Héctor en representación de SOCCER del que cabe destacar que la remuneración de la sociedad (y por lo tanto del agente) se hace depender de la retribución del jugador y está vinculada a que D. Benigno permanezca en el Club (liberándose del pago en caso contrario). Si el agente fuera simplemente un intermediario en la negociación y representase los intereses del Club lo normal sería que se acordase un pago único o variable una vez conseguida la renovación en este caso, sin hacerla depender de la permanencia del jugador. En este punto, cabe destacar que esta era una de las cuestiones usadas por la Administración para poner de manifiesto que el Agente representa los intereses del jugador, así, el pago único era la forma de pago prevista en el reglamento de la FIFA, concretamente en el artículo 20.5: "El agente de jugadores que ha sido contratado por un club deberá ser remunerado por sus servicios mediante un único pago que será acordado previamente", para estos casos.

Con el nuevo Reglamento se recoge en el artículo 10.2 que "Los clubes o futbolistas que contraten los servicios de un intermediario deberán remunerarlo mediante el pago de una cantidad global fija o variable, acordada antes de llevar a cabo la transacción correspondiente. Si así se ha acordado, la remuneración podrá hacerse en varios pagos.". Si bien se permite que se realicen varios pagos, este Tribunal continúa pensando que no tiene sentido condicionar el pago a la permanencia del jugador en un Club si en realidad los servicios prestados fueran, en este supuesto, los de conseguir la renovación del jugador. Al vincular la remuneración del agente con la permanencia se pone de manifiesto que existe cierto "poder de persuasión" por parte de dicho agente hacia el jugador.

En la página de Transfermarkt se identifica expresamente a D. Héctor como agente de D. Benigno. Pero es que además son numerosas las noticias de distintos periódicos y páginas webs que se hacen eco de que D. Pelirojo es el agente del jugador. De hecho, del resumen recogido en el acuerdo por la Inspección, se puede ver que cada vez que se ha producido una contratación, renovación o traspaso del jugador, D. Pelirojo aparece en los medios de comunicación como el encargado de representar sus intereses. De hecho, entre las noticias recogidas por la Inspección, se encuentran diferentes fotografías del agente con el padre del futbolista acudiendo a diversas reuniones con clubes de fútbol del jugador con su pareja y el Agente, etc. Es decir, estas imágenes muestran una estrecha relación de D. Pelirojo no solo con el jugador sino también con su entorno más cercano. En este punto aduce la parte reclamante que en algunas noticias se identifica a D. Pedro Antonio como agente del jugador, pero del mismo modo consta que D. Pedro Antonio en palabras del propio D. Pelirojo es "mi socio italiano".

[...]

... el Reglamento de Agentes FIFA es una norma de carácter privado que no puede oponerse al Derecho español, pero sí obliga a sus asociados (en este caso el obligado tributario) a regir sus relaciones en base a la misma. En el presente caso no se plantea un conflicto con el mencionado reglamento y el Derecho español, sino que se utiliza como apoyo por parte de la Inspección para demostrar (teniendo en cuenta como decíamos que obliga a las partes) que el agente D. Pelirojo defendía los intereses de D. Benigno.

Además, si bien es cierto que no consta contrato escrito entre el jugador y el agente como exige el reglamento de la FIFA, como bien aclara la Inspección que no conste no significa que no exista pues podría no haberse aportado, y en todo caso puede ser un acuerdo verbal, como de hecho es lo común.

[...]

En cualquier caso son muchos los indicios, expuestos anteriormente, analizados por la Inspección, por los que se alcanza la conclusión de que D. Pelirojo defendía los intereses del obligado

[...]

Entiende este Tribunal que queda acreditado de forma suficiente por la Inspección que los pagos que se hacían por el club al agente eran a cuenta del jugador, por lo que deberían integrarse como rentas del trabajo del mismo al ser un rendimiento en especie. Esta fórmula de pago se recoge precisamente en el artículo 10 del nuevo Reglamento FIFA en el que se determina que el jugador podrá autorizar al club para que pague al agente en su nombre, práctica muy habitual en la realidad. También recoge este mismo artículo que el pago al agente debe realizarse por el que sea su cliente, el futbolista en este caso, por lo que queda clara la imputación de las rentas al mismo. Por todo ello, se confirma el aumento de la base imponible del obligado por los rendimientos del trabajo conforme al [artículo 17 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas \(EDL 2006/298871\)](#). ».

b) En segundo lugar, rechaza la deducción, solicitada por el interesado al amparo del [artículo 99.5 LIRPF \(EDL 2006/298871\)](#), de las cantidades que se hubieran debido retener por parte de los clubes. Razona que «si en el caso concreto no se ha producido en sede de la Administración tributaria dicho enriquecimiento injusto al no haberse exigido simultáneamente al reclamante y a la entidad el pago de las retenciones, reconocer ahora el derecho del reclamante a deducir dichas retenciones supondría que parte de la deuda liquidada quedara sin ingresar generándose dicho enriquecimiento ilícito en sede del interesado, quien recibiría una percepción neta más elevada que la que le correspondería. Con más razón aún, debemos tener en cuenta que el [artículo 99.5 de la LIRPF \(EDL 2006/298871\)](#) exige que la retención que se debiera haber practicado no se haya hecho únicamente por causas imputables al retenedor, por lo que, a sensu contrario, en el caso de que sea por causas imputables a ambos no procede descontar cantidad alguna. Debemos recordar que en el caso concreto los pagos que se han realizado por el Club al agente de futbolistas se han hecho por cuenta del jugador, en la medida en la que D. Héctor es agente del mismo. Por lo tanto la no práctica de las correspondientes retenciones es imputable no solo al retenedor sino también al perceptor y no cabe la deducción de las mismas».

c) Respecto del acuerdo sancionador, tras confirmar la tipicidad de la conducta imputada con arreglo al [art. 191 LGT \(EDL 2003/149899\)](#) y reproducir la doctrina sobre el principio de culpabilidad, razona lo que sigue:

« [C] onsiderando que el interesado no declaró los pagos efectuados en su nombre por la Juventus a D. Héctor, que se ha demostrado era Agente del jugador, no declaró los rendimientos de actividades económicas que derivan de la cesión de sus derechos de imagen a la entidad vinculada TAMORA 2011 SL y aplicó una deducción por doble imposición superior a la

procedente, cabe concluir que en la actuación del reclamante ha existido negligencia (entendida esta en el sentido apuntado, descuido o laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma tributaria)».

## SEGUNDO. -

Posición de las partes.

A) La demanda se funda en los motivos que resumimos a continuación:

a) En relación con la liquidación, opone tres clases de motivos:

1º.- Improcedencia de la imputación al recurrente, como mayores rendimientos del trabajo, de los pagos efectuados por los clubes de fútbol al intermediario deportivo. A su juicio, la dicha regularización se basa en pruebas indiciarias insuficientes. Argumenta que el servicio de intermediación "debe entenderse prestado en favor del club, que es la organización interesada en hacerse con los servicios del jugador en detrimento de otros clubes que también aspiran a lo propio". Razona que el principal elemento de prueba que avala esta tesis es el de los contratos de intermediación suscritos entre Soccer y los citados clubes de fútbol cuya "validez ha sido negada por la Inspección -incluso diríamos ab initio- al ser calificados implícitamente como negocios simulados, ... Tal simulación, ... no ha podido ser acreditada, pues la labor probatoria de la Inspección únicamente ha permitido revelar la existencia de vínculos personales entre esta parte y la mercantil Soccer o D. Héctor, circunstancia que, por sí misma, no determina quién es el destinatario efectivo de la utilidad del servicio de intermediación prestado". "Ningún elemento de juicio obrante en el expediente ha podido sobreponerse al acuerdo de voluntades que contienen los contratos de intermediación aportados, de los cuales resulta que son los clubes, y no el jugador, los destinatarios de los servicios de intermediación".

Añade que el Reglamento de agentes FIFA, de carácter estrictamente privado, no puede desplegar ninguna eficacia en el plano jurídico. "El pretendido incumplimiento del Reglamento (en lo que se refiere a la cuantificación y calendario de pagos al agente o en el pago al agente por parte del club) no prueba el hecho de que D. Héctor prestaba sus servicios en favor del jugador, sino todo lo más el propio incumplimiento de una norma privada que no trasciende al plano jurídico".

2º. Limitación de la liquidación en función de las retribuciones al agente resultantes del reglamento FIFA. Subsidiariamente, de aceptarse la procedencia en la imputación al Jugador de la renta asociada a los pagos al Agente por parte del Club, sería también necesario modular la cuantía de renta imputada a la cantidad de honorarios de agencia que el Jugador estuviera en condiciones de conocer al tiempo de recibir el servicio, según el art. 20.4 el Reglamento de Agentes FIFA.

3º. Derecho a la deducción de las retenciones a cuenta del IRPF del jugador que debieron practicarse por parte del club pagador respecto de las rentas por pagos a agentes que pudieran imputársele a aquél. Se funda este motivo, para el caso que fuera rechazado lo anterior, en lo dispuesto en el [art. 99.5 LIRPF \(EDL 2006/298871\)](#), y se invoca la [Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021 \(recurso 8296/2019\) \(EDJ 2021/521006\)](#).

b) En relación con el acuerdo sancionador, cuestiona la conducta infractora con base en las razones dadas respecto del acuerdo de liquidación y, en segundo lugar, niega la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad, lo que hace extensivo a la sanción resultante de la regularización por valoración de operaciones vinculadas.

B) El Abogado del Estado interesa la desestimación del recurso por considerar que la actuación administrativa impugnada es conforme a Derecho. Tras reproducir la resolución inmediatamente impugnada, argumenta, en síntesis, que los diversos contratos firmados entre el Real Madrid, la Juventus (Club) y SOCCER (sociedad del Agente) referentes a la contratación de D. Benigno (Jugador), reflejan que el Agente, ya sea directamente, ya a través de su sociedad, ha defendido en todo momento los intereses del Jugador, y no de los Clubes. El mero hecho de que se haya explicitado por el recurrente que el Agente actúa al servicio del Club y no del Jugador carece de relevancia, porque la propia lógica y dinámica del negocio de los agentes y del mercado de futbolistas permite atisbar que los intereses realmente postulados son los de Jugador. Y que, en aras de respetar las normas previstas en el Reglamento de la FIFA en cuanto al régimen de incompatibilidades y evitar conflictos de interés, en dicha negociación, para evitar un coste adicional para el Jugador, repercutiendo el coste de los servicios de agencia en el Club, se hizo constar la intervención del Agente en representación de los intereses de Club. Por otra parte, resultando prueba indiciaria suficiente de la existencia de pacto para que los servicios prestados al Jugador por el Agente fueran abonados por el Club, dicha presunción de la existencia de pacto se extiende también a las condiciones de dicho pacto, esto es, a la forma de pago e importe de los mismos. Y, por otra parte, la no práctica de las correspondientes retenciones es imputable no solo al retenedor sino también al perceptor y no cabe la deducción de las mismas. Finalmente, la resolución sancionadora impuesta es conforme a derecho al



concurrir actuación negligente del recurrente, no siendo procedente modular la cuantía de la sanción en función de la base de la sanción que pudo ser conocida por el recurrente a la cantidad de honorarios de agencia que el Jugador estuviera en condiciones de conocer al tiempo de recibir el servicio, según lo razonado respecto de la liquidación.

### TERCERO. -

Consideración de los pagos efectuados por los clubes de fútbol a los agentes o intermediarios. La potestad de calificación y los límites fijados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Esta misma Sala y Sección 5 en la sentencia de fecha 18 de septiembre de 2023, dictada en el procedimiento ordinario 1518/2020, sobre esta misma cuestión, hacíamos las siguientes consideraciones:

« Sobre la legalidad del criterio de la Inspección, según el cual las retribuciones abonadas por los clubes a los agentes habrían sido satisfechas por cuenta de los jugadores y, por tanto, formarían parte de las retribuciones de estos últimos, con las consecuencias consiguientes respecto del IRPF y del IRNR, de las retenciones a practicar por los clubes y del IVA pagado por el club por la prestación de servicios profesionales del intermediario y su correspondiente deducción, se han pronunciado diversas sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo que, con carácter general, han avalado el proceder de la Administración tributaria.

En el sentido indicado, pueden citarse las [sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección 2ª, de 28 de octubre de 2022 \(recurso 764/2019 \(EDJ 2022/726938\)\)](#) con cita de las de la de la Sección 5ª de 26 de mayo de 2021 y de 23 de marzo de 2022, que, a su vez, se refiere otras dictadas en relación con los diferentes tributos, bien respecto a clubes de fútbol, bien respecto a jugadores o entrenadores.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, primero en la Sentencia de la Sección 2ª de su Sala Tercera, de 23 de febrero de 2023 (recurso 5730/2021) [que casó la Sentencia antes citada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2021, en un asunto relativo a la regularización del IVA]; y después en la Sentencia de esa misma Sección 2ª de 22 de junio de 2023 (recurso 4702/2021), que casó la [Sentencia de 22 de marzo de 2021 \(recurso 975/2020\) dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso -Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, \(EDJ 2021/661288\)](#), en un asunto de IRPF relativo de un jugador de fútbol, ha considerado que con su actuación, la Inspección se excedía en el ejercicio de su potestad de calificación con dicha actuación, exceso que anulaba la regularización practicada a su amparo.

Esta última Sentencia, recaída sobre un caso similar al que nos ocupa, "en el que la regularización consistió en atribuir mayores rendimientos de trabajo" al recurrente, "como consecuencia de no declarar el contribuyente la totalidad de los mismos, al considerar que los pagos efectuados por el Valencia CF al agente del jugador son realizados en nombre y por cuenta de éste y que, en definitiva, son un mayor salario del mismo", ha considerado de aplicación la jurisprudencia expresada en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (recurso de casación 1429/2018), 22 de julio de 2020 (recurso de casación 1432/2018) y 23 de febrero de 2023 (recursos de casación 5730/2021 y 5915/2021), que reitera.

Después de reproducir la doctrina jurisprudencial relativa al principio de calificación proclamada en las sentencias que se acaban de citar y que expondremos al final de este fundamento, razona lo siguiente en su fundamento jurídico quinto:

"[E]l 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 \(EDL 2003/149899\)](#), 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 \(EDL 1995/15078\)](#).

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 \(EDL 2003/149899\)](#), y para cuya apreciación en el propio acto de liquidación está habilitado ( [art. 16.2 LGT \(EDL 2003/149899\)](#) ) - 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 \(EDL 2003/149899\)](#). 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 \(EDL 2003/149899\)](#) 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 propósito de la potestad de calificación, sus límites y la distinción con figuras afines, cabe recordar que, según el [art. 13 LGT \(EDL 2003/149899\)](#), "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".

Por su parte, el art. 115. 2 de la misma Ley -precepto referido a las "las potestades y funciones de comprobación e investigación"- dispone que "en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley".

Como decíamos, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se ha pronunciado, con un alcance general, sobre la delimitación de las potestades de calificación ( [artículo 13 de la Ley General Tributaria \(EDL 2003/149899\)](#) ) respecto de los procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma ( [artículo 15 de la Ley General Tributaria \(EDL 2003/149899\)](#) ) y simulación ( [artículo 16 de la Ley General Tributaria \(EDL 2003/149899\)](#) ), en las citadas Sentencias de la Sección 2ª de 2 de julio de 2020 (recursos de casación 1429/2018 y 1433/2018. Ponente: Jesús Cudero Blas ) y de 22 de julio de 2020 (recurso de casación 1432/2020 Ponente: Ángel Aguillo Avilés).

Dichas Sentencias, por lo que aquí interesa, recuerdan, "muy sintéticamente", 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"; que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria ( [artículo 15 de la Ley General Tributaria \(EDL 2003/149899\)](#) ) "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"; y que, "en la simulación ( [artículo 16 de la Ley General Tributaria \(EDL 2003/149899\)](#) ), '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').

A partir de aquí, las citadas sentencias indican el modo en que el intérprete, "incluido -obvio es decirlo- la Administración tributaria" ha de proceder: (i) "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 \(EDL 2003/149899\)](#) ; (ii), "[s]olo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habrá de analizar, aplicando el [artículo 16 de la Ley General Tributaria \(EDL 2003/149899\)](#) , 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 (iii) "la cláusula antielusión de cierre (el [artículo 15 de la Ley General Tributaria \(EDL 2003/149899\)](#) ) 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".

La consecuencia de la extralimitación en el ejercicio de la potestad del calificación que establece el Tribunal Supremo es la invalidez y consiguiente anulación de la regularización practicada a su amparo y de las sanciones asociadas a aquella (FJ 5). Para alcanzar dicha conclusión, el Alto Tribunal razona que "[l]as 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 \(EDL 2003/149899\)](#) 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.

[]. 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".

CUARTO. Posición de la Sala respecto de la liquidación.

La aplicación del criterio interpretativo al que se refiere el fundamento anterior determina anulación de la liquidación en el aspecto impugnado, al haber incurrido la Inspección, según la delimitación efectuada por el Tribunal Supremo de la que se ha dado cuenta, en un exceso en el ejercicio de su función de calificación de acuerdo con el [art. 13 LGT \(EDL 2003/149899\)](#).

Como en el caso abordado por la citada [Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2023 \(recurso 4702/2021 \(EDJ 2023/610813\)\)](#), en el supuesto que examinamos, la Administración no califica -ni recalifica- los contratos que constan en el expediente administrativo y que afirman ligar al agente con los clubes que le pagan sino que, simplemente, los desconoce, actuando como si no existieran o, por ser falsos, deberían verse privados de toda su eficacia jurídica. Y lo hace directamente, sin destruir la apariencia de validez de que están dotados a través de los mecanismos que prescribe el Ordenamiento -declaración de simulación- con las garantías exigibles de prueba y de defensa. Dicho en otros términos, la Administración disocia los pagos efectuados por los clubes de los contratos que, en apariencia, constituyen su causa, que son los celebrados entre el agente o mediador y el club, para atribuir a dichos pagos una causa distinta, como es la retribución del jugador por los servicios prestados al club por jugar al fútbol. Y lo hace de modo directo, excediéndose con ello en el ejercicio de la potestad de calificación que le corresponde.

Procede, en consecuencia, estimar el motivo y anular la liquidación correspondiente al ejercicio 2013 en el aspecto impugnado relativo a la imputación al recurrente como rendimientos del trabajo de los pagos efectuados por los clubes al agente o mediador. La anulación de la liquidación en dicho punto conlleva asimismo la de la sanción derivada de aquélla y de la que trae causa directa, sin necesidad de entrar en el análisis de la propia resolución sancionadora ni de pronunciamiento alguno sobre las cuestiones planteadas en la demanda con relación a la misma ( sentencias de la Sección 5ª, de 4-04-2016, rec. 335/2014 , y 18-07-2018, rec. 804/2016 )».

Como es elemental, razones de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la Ley conducen ahora a seguir este mismo criterio.

#### CUARTO. -

Sobre la alegada ausencia de culpabilidad en relación con la infracción resultante de la regularización por la valoración de las operaciones vinculadas.

Resta por resolver el motivo que denuncia la ausencia de culpabilidad en relación con la infracción del [art. 191 LGT \(EDL 2003/149899\)](#) por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación y la tipificada en el [artículo 16.10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades \(Real Decreto \(EDL 2004/3271\)-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo\)](#), por razón del incumplimiento de las obligaciones de documentación de las operaciones entre el recurrente y la sociedad vinculada Tamora 2011, S.L. Hay que insistir en que no se impugna la regularización tributaria por este concepto, sino que la parte recurrente se limita a cuestionar la sanción con fundamento en la ausencia de culpabilidad, dada la complejidad de las normas y por el hecho de que no se hayan ocultado bases imponibles.

Conviene comenzar recordando que la Administración, por exigencias del derecho constitucional a la presunción de inocencia, debe, en el ejercicio de su potestad sancionadora, acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, tanto el objetivo como el subjetivo -la culpabilidad del infractor

Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia tiene plena aplicación en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador (por todas, [SSTC 120/1994, de 25 de abril \(EDJ 1994/3625\)](#), y [45/1997, de 11 de marzo \(EDJ 1997/420\)](#) ), lo que garantiza " el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad " ( [STC 212/1990, de 20 de diciembre \(EDJ 1990/11807\)](#) ), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de

graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción (entre otras, [SSTC 76/1990, de 26 de abril \(EDJ 1990/4435\)](#) , [14/1997, de 28 de enero \(EDJ 1997/46\)](#) , [209/1999, de 29 de noviembre \(EDJ 1999/36633\)](#) , y [33/2000, de 14 de febrero \(EDJ 2000/1149\)](#) ).

La [STC 164/2005, de 20 de junio \(EDJ 2005/118933\)](#) estableció: "como hemos señalado en la [STC 76/1990, de 26 de abril \(EDJ 1990/4435\)](#) , `no existe ... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias' y "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente" (FJ 4).

La culpabilidad no puede basarse en generalidades, tampoco puede realizarse por exclusión, es decir, por la afirmación de que su conducta es culpable porque no existe una interpretación razonable o porque no se aprecia una causa de exclusión de la culpabilidad; en definitiva, la culpabilidad ha de justificarse en relación con el caso concreto.

Admitir otra postura equivaldría a aceptar la responsabilidad por el mero resultado, una responsabilidad objetiva proscrita por nuestro ordenamiento jurídico pues, constatada la comisión de una conducta que pudiera incardinarse en un tipo infractor, la consecuencia automática sería la imposición de la sanción, olvidando que la infracción exige la concurrencia de un elemento subjetivo y que sobre ello recae la obligación de la Administración de exponer las razones que le llevan a considerar punible esta conducta.

No es al sancionado a quien corresponde acreditar su inocencia sino al órgano sancionador probar la culpabilidad de aquél, la cual no puede deducirse por una simple relación de hechos sin una individualización al caso concreto.

El Tribunal Supremo es categórico en esta exigencia y en las consecuencias de la falta de motivación. Así, en la Sentencia de 15 de enero de 2009 (recurso 4744/2004 ) expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), "es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, "la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia" [ [SSTC 76/1990, de 26 de abril \(EDJ 1990/4435\)](#), FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que "no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia" [ Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad ".

Especialmente ilustrativa resulta la [Sentencia de la Sala Tercera, sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 9 de abril de 2013 \(recurso 2661/2012\) \(EDJ 2013/40989\)](#) en la que se resume la jurisprudencia plasmada en las sentencias de esa Sala de las 6 y 27 de junio, 18 y 29 de septiembre y 6 de noviembre de 2008, y 18 de abril de 2011: " En estas sentencias se recoge en síntesis la siguiente doctrina: a) que la carga de la prueba y de la motivación corresponde a la Administración, b) que el acuerdo sancionador debe justificar específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, c) que la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, d) que el principio de presunción de inocencia garantizado en el [art. 24 CE \(EDL 1978/3879\)](#) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión, e) que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, f) que en aquellos casos en que la Administración no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque éste no ha explicado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando de ese modo las exigencias del principio de presunción de inocencia, g) que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa



excluyente de responsabilidad, h) que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas por los Tribunales Económicos Administrativos, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria ".

En el presente caso, la motivación de la culpabilidad que contiene el acuerdo sancionador en relación con la concreta conducta de que se trata ha sido reproducida en el fundamento jurídico primero de esta sentencia.

De su contenido resulta que, a juicio de la Sala, la resolución impugnada en este caso no está debidamente motivada en ese aspecto, pues no se justifica de manera específica el contenido y circunstancias de las conductas de las que infiere la existencia de la culpabilidad. Lo que se realiza es una remisión a la propuesta de sanción, y esta a su vez remite a la "propuesta de sanción asociada al acta A01 / 81568310", pero no se incorpora ni en el acta ni en la propuesta argumentación alguna sobre la culpabilidad, en relación con los concretos hechos que se imputan, al margen de la referente a la infracción relacionada con pagos al agente del jugador.

En consecuencia, procede también estimar el recurso contra la sanción, que se anula.

## QUINTO. -

Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer a la Administración demandada las costas del recurso, que se fijan en 2.000 €, más el IVA que corresponda, tal como autoriza el número cuatro del precepto.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación.

## FALLO

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña María Jesús Fernández Salagre, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de Don Leoncio, contra los actos administrativos a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución y, en consecuencia, se anulan por no ser ajustados a Derecho.

Todo ello, con imposición de las costas a la Administración demandada en los términos expuestos.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa \(EDL 1998/44323\)](#), con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la [Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial \(EDL 1985/8754\)](#), bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1582-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1582-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

**Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052025100555**