



Roj: **STSJ M 9716/2025 - ECLI:ES:TSJM:2025:9716**

Id Cendoj: **28079330052025100575**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **23/07/2025**

Nº de Recurso: **470/2022**

Nº de Resolución: **629/2025**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009730

NIG:28.079.00.3-2022/0038594

Procedimiento Ordinario 470/2022

Demandante:FAIR PLAY ASESORAMIENTO DEPORTIVO 2002 SL

PROCURADOR D. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA N° 629/2025

RECURSO NÚM.: 470/2022

PROCURADOR D. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

D. Daniel Ruiz Ballesteros

Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a 23 de julio de 2025.

Visto por la Sala del margen el recurso núm., interpuesto por FAIR PLAY ASESORAMIENTO DEPORTIVO 2002 S.L., representado por el Procurador D. RODRIGO PASCUAL PEÑA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de febrero de 2022, que resuelve la reclamación número NUM000 ; NUM001 , referente a Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2015, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO.-Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO.-Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 22 de julio de 2025, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-La representación procesal de la entidad Fair Play Asesoramiento Deportivo 2002, S.L., parte recurrente en este recurso contencioso administrativo impugna la resolución de 24/02/2022 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa número NUM000 interpuesta contra la liquidación derivada del acta de disconformidad número NUM002 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2015 que contiene la corrección valorativa de la operación vinculada entre la reclamante y Asesores Sport Futbol SA y de la reclamación económico administrativa número NUM001 deducida contra la liquidación derivada del acta de disconformidad NUM003 por el mismo concepto impositivo que contiene la regularización completa.

En esta resolución se confirman por el órgano revisor de la Administración los actos de liquidación recurridos, ya que no se ha vulnerado la doctrina de los actos propios en relación a los ejercicios 2007 y 2008, porque en la regularización de los mismos no existe pronunciamiento sobre si hubo operaciones vinculadas y sobre su valoración, no estaban vigentes ninguna de las normas aplicadas ni el Real Decreto Legislativo 4/2004 y mucho menos la Ley 27/2014 que imponen la valoración a precio de mercado de las operaciones vinculadas y además tiene como límite la legalidad sin que pueda servir para prolongar situaciones antijurídicas por lo que no hubo una actuación de la Administración que pusiera de manifiesto de forma definitiva y concluyente su voluntad.

La reclamante sostiene que era materialmente imposible que Don Abel hubiera prestado los servicios sin ni siquiera ser agente FIFA.

Los medios personales de la reclamante eran la esposa del citado señor en calidad de administradora Doña Natalia y dos auxiliares administrativos con retribuciones acordes: Don Anselmo y Florentino y se pagaron honorarios a otros profesionales como procuradores, notarios y registradores.

La reclamante defiende que los servicios pudieron prestarse gracias a la intervención de otros profesionales más allá de la sociedad vinculada y del socio de Asesores.

Sin embargo, como constató la Inspección, no hay prueba de la intervención de los agentes apoderados por ella Don Abelardo, Don Bernardo y Don Hugo ni tampoco de Raysa, Don Darío y Don Simón.

En relación a DIRECCION000 su socio y administrador Don Julio, ex futbolista conocido con Orejas, solo realizó labores de ojeador en Andalucía para Don Abel, que era quien se encargaba de negociar con los clubes para contratar a los jugadores y no era imprescindible ni prestó servicios de representación asesoramiento y negociación con clubes de fútbol para contratar jugadores y así lo evidencia el contrato de trabajo desde 10/02/2011 a 9/08/2011.

Respecto de Global Rume SL del agente de la federación española, Don Federico, de acuerdo con el contrato de 1/11/2012 sus servicios consistieron en la intermediación y captación de jugadores para su posterior contratación por la reclamante que además representó escasa cuantía de su retribución que representaba el 3,1% de la facturación en 2014 y del 0,7% en 2015.

De todo cabe concluir como hizo la Inspección que Don Abel, en su condición de agente, representante y asesor de futbolistas, aunque no fuera agente FIFA, era el único con capacidad en la sociedad para prestar los servicios facturados a lo que no obsta la ayuda y colaboración auxiliar de los trabajadores de la empresa y de colaboradores externos que recibió.

En cuanto a los medios materiales consistente en mobiliario equipos informativos y vehículos son propios de cualquier actividad y añaden valor alguno a los servicios.

En definitiva, el Sr. Abel, sin perjuicio de que la sociedad tuviera medios materiales básicos y contase con la colaboración de personas contratadas y colaboradores externos, este señor era el núcleo esencial de la actividad de la sociedad y solo él la pudo realizar.

Hubo una operación vinculada puesto que este señor titular del 100% del capital social de Asesores Sport Futbol SA y era el marido de la socia que tenía el 99,76% del capital social de Fair Play.

El método de valoración de la operación vinculada elegido de libre comparable por el importe de los servicios facturados a terceros menos los gastos necesarios, es correcto y cumple las exigencias del necesario juicio de comparabilidad en la medida en que Fair Play ha facturado a Asesores 98.000 euros en 2015 por la cesión de medios humanos y el valor de mercado se fijó en 43.915,63 euros procede disminuir la BI en 54.084,37 euros con el efecto de aumentar la BI de Asesores.

En cuanto al ajuste secundario, no puede anularse como pretende la reclamante por la existencia del acuerdo de la Junta General de Fair Play y la certificación de la socia, que reconocen deuda a favor de Asesores y de Don Abel por importe equivalente al del ajuste, pues es de fecha posterior a las actas y no se ha probado que se haya producido una transferencia patrimonial efectiva.

SEGUNDO.-La parte recurrente solicita sentencia por la que se anule el acuerdo recurrido y las liquidaciones de las que procede y para respaldar esta pretensión alega, en síntesis:

La sociedad contaba con medios personales y materiales para prestar los servicios que facturó a Asesores Sport Futbol SA, en adelante Asesores, sin que participase en su prestación Don Abel.

Por un lado, la sociedad Asesores se constituyó mediante escritura pública de 12/04/1999, con objeto social consistente en la representación y asesoramiento de deportistas y **artistas** y compraventa de derechos federativos de jugadores y organización de eventos en labores de intermediación, pero también a la explotación de fincas rústicas en arrendamiento y de plantas solares de energía fotovoltaica, de las que también obtuvo ingresos.

Don Abel es su administrador y solo ejerce funciones de control de tesorería y de la facturación, contactos con asesores externos y control de cobros y pagos.

Es en efecto hermano del agente FIFA, Don Jesús María y ante el éxito que este obtuvo, decidió ampliar el negocio a la actividad de intermediación en la contratación de jugadores, contratando a especialistas que la desarrollaban y eran necesarios para su prestación.

En 2015 Don Abel no era agente FIFA y no podía actuar como representante de futbolistas y prestar los servicios que la Inspección le imputa.

Asesores contaba con los colaboradores y ojeadores necesarios para prestar los servicios de intermediación sin su intervención.

Por otro lado, Fair Play Asesoramiento Deportivo 2002 SL en adelante Fair Play, se constituyó el 4/04/2002 para la representación y asesoramiento de deportistas y actores y compraventa de derechos federativos.

Su administradora y socia mayoritaria era Doña Natalia sin participación alguna de Don Abel, su marido.

Según el contrato entre Fair Play y Asesores, de 1/01/2014 de colaboración en la intermediación de futbolistas de la primera a la segunda contaban con tres agentes FIFA para que la representasen en esas operaciones.

Fueron además numerosos los colaboradores como Raysa Inversiones y Proyectos SL con intervención de agente FIFA, DIRECCION000, que contrato con Asesores la captación y asesoramiento en clubes de la zona de Andalucía, Global Rume, Soccer Bussines Sport y varios particulares incluido el hermano del socio Don Jesús María, agente FIFA reputado y aportó 16 certificaciones de los intervinientes y de las facturas emitidas.

Estas colaboraciones pusieron de manifiesto que los colaboradores y ojeadores son básicos para captar y seguir a los jugadores.

La Inspección se basa en la profesionalidad y experiencia que en realidad solo la tenía el hermano y en noticias desfasadas que ni siquiera se refieren a Don Abel.

Sostiene la parte actora que la Inspección ha infringido la doctrina de los actos propios porque comprobó los ejercicios 2007 y 2008 sin apreciar la existencia de operación vinculada y solo regularizó los gastos concurriendo idénticas circunstancias.

Se ha producido un incorrecto análisis de comparabilidad sin atribuir margen alguno a las sociedades sin valorar funciones, activos y riesgos y se ha empleado el método de valoración de la operación vinculada libre comparable tomado los importes facturados por Asesores y Fair Play a terceros.

La valoración de la operación vinculada parte de premisas erróneas ya que no se trata de servicios personalísimos y no está motivada.

Los cálculos efectuados son incorrectos porque no tiene en cuenta todos los gastos y hace un reparto en función de la facturación de cada sociedad.

El ajuste secundario es nulo porque hubo reconocimiento de la deuda en virtud de acuerdo de la Junta General y según certificación de la socia de manera que se produjo la restitución del artículo 20 del RIS por el importe equivalente a la diferencia entre el valor declarado y el comprobado.

A estos efectos la Inspección tuvo en cuenta el artículo 21.bis.2.b) del Real Decreto 1777/2004, que fue anulado por el TS en sentencia de 27/05/2014.

TERCERO.-El Abogado del Estado se opuso al recurso y solicita que se dicte sentencia desestimatoria con imposición de costas a la parte actora.

Alega que no se ha vulnerado la doctrina de los actos propios, se trataba de otra normativa y la Inspección no se pronunció sobre la posible existencia de una operación vinculada y sobre su incorrecta valoración.

Se remite a lo acordado por la Administración en las distintas instancias y aduce que solo se perseguía aliviar la carga fiscal con la participación de las dos sociedades controladas por el matrimonio.

Estima que se ha producido una operación vinculada entre las sociedades Fair Play y Asesores, su único cliente en 2015.

Fair Play estaba dada de alta en el epígrafe del IAE 8.499 de otros servicios independientes ncop y se dedicaba al asesoramiento y a la representación de deportistas y **artistas** y a la compraventa de derechos federativos de jugadores de fútbol y a la organización de eventos deportivos y de **artistas** y su socia al 99,76% era Doña Natalia y su administradora y los ingresos de Asesores procedían de la representación y asesoramiento de jugadores y clubes de fútbol, labores en las que intervenía de forma personal su administrador y accionista único Don Abel, las sedes de ambas sociedades se encontraba en la DIRECCION001 de Boadilla del Monte donde a su vez tenía su residencia habitual el matrimonio Abel y Natalia.

Expone la defensa de la Administración que los servicios de los otros que intervinieron fueron solo auxiliares o de mera colaboración y Don Abel como agente, representante y asesor de futbolistas fue el único que pudo prestar los servicios facturados por Fair Play y que se produjo una operación vinculada entre Asesores y Fair Play de servicios profesionales soportados por Fair Play y utilizados por Asesores para la intermediación, representación y asesoramiento de futbolistas y clubes que facturaba a sus clientes finales. Fair Play facturó a Asesores 98.000 euros y esta facturó a terceros más de 1.000.000 de euros siendo así los gastos se debieron refacturar a Fair Play.

Remitiéndose en lo demás a las resoluciones recurridas.

CUARTO.-El Inspector Coordinador dictó sendos acuerdos de 18/12/2019, derivados de las actas de disconformidad ya reseñadas, por las que se efectuó la corrección valorativa a valor de mercado entre independientes de la operación vinculada que se produjo entre las sociedades Fair Play y Asesores en 2015 y se recogía el resultado de toda la regularización en concepto de Impuesto sobre Sociedades de ese mismo ejercicio 2015.

A los efectos que aquí interesa la Inspección realizó los siguientes ajustes:

Estimó que se había producido una operación vinculada entre las entidades vinculadas Asesores y Fair Play dado que sus respectivos socios ostentaban casi el 100 del capital social en el caso de la segunda y del 100 de la primera, siendo además sus administradores únicos y casados entre sí.

Pese a la existencia del contrato de colaboración entre Fair Play y Asesores de 2014, no se ha justificado la prestación de otros servicios que los de asunción de gastos de personal y profesionales, ya que la administradora de Fair Play no tiene cualificación en el ámbito futbolístico y cuenta con dos auxiliares administrativos, tales gastos han sido utilizados en la prestación de los servicios de representación, asesoramiento e intermediación de futbolistas y clubes por parte del socio y administrador de Asesores Don Abel , único con cualificación para su prestación en las dos sociedades como se deduce de los siguientes hechos:

"- La totalidad de los contratos de ASF fueron suscritos por Abel , pero no solo por su mera condición de administrador, como trata de defender el interesado. Así por ejemplo, en los contratos celebrados en fechas 01-06-2011 y 01-07-2012 con el Sevilla CF y el Real Betis (documentos 173 y 174 del expediente, respectivamente), se pactan unas cantidades a satisfacer a ASF por la intermediación de "EL AGENTE" y de " Abel " en la contratación de los jugadores Federico y Apolonio , siendo Abel quien firma los contratos en su calidad de "EL AGENTE". En el contrato con el Betis, en el expositivo II se hace constar textualmente que "... Abel ha gestionado con éxito para el REAL BETIS BALOMPIE SAD la contratación del jugador de fútbol ..." y, en la estipulación primera, se hace constar como perceptor de la contraprestación no a ASF, sino directamente a Abel :

"Por los servicios de intermediación prestados en la contratación del jugador ... Abel percibirá de la SAD la cantidad correspondiente al 5% de las retribuciones que por todos los conceptos perciba el jugador ..."

- El único trabajador de ASF que pudiera estar relacionado con la actividad de asesoramiento y representación en el ámbito futbolístico es, en calidad de "auxiliar administrativo", Natividad - hija de Abel y Natalia -, con unas retribuciones inferiores a 10.000 euros en cada uno de los ejercicios comprobados. Esta trabajadora no es mencionada ni se acredita por ASF que esté relacionada con la actividad de representación y asesoramiento futbolístico.

- Por lo que respecta a los trabajadores aportados por FAIR PLAY ASESORAMIENTO DEPORTIVO 2002 SL (en adelante, FAIR PLAY), son dos auxiliares administrativos con escasa retribución. Uno de ellos, Florentino , no es mencionado en ningún momento por el obligado tributario como relacionado con la actividad futbolística, y Anselmo , que sí lo es, percibió 16.623,62 euros brutos en el ejercicio comprobado.

- En cuanto a los proveedores/colaboradores externos, excluida FAIR PLAY, a la que nos referiremos a continuación, ASF contó con los dos siguientes colaboradores para su actividad de asesoramiento y representación futbolística (no se tienen en cuenta los relacionados con pleitos, que son servicios jurídicos especializados ajenos a la concreta actividad de asesoramiento y representación): "Global Rume SL" e " DIRECCION000 ", cuya facturación supone una cuantía poco significativa (poco más de 20.000 euros entre los dos en el ejercicio 2015) en relación con la facturación global de ASF. De cualquier manera, como se ampliará más adelante, "Global Rume SL" e " DIRECCION000 " prestan a ASF servicios comerciales de captación de jugadores para su posterior contratación por ésta, por lo que no consisten en realidad en servicios de intermediación y representación de los jugadores ante los clubes de fútbol, labor que es ejercida directamente por Abel .

- Por lo que respecta a los proveedores/colaboradores externos aportados por FAIR PLAY, también contrató con " DIRECCION000 ", pero satisfaciendo unos importes de escasa importancia en relación con la facturación agregada de ASF y FAIR PLAY: 5.123,96 euros en 2013 y 1.280,99 euros en 2014. jugador, establecer la negociación con los distintos clubs que pudieran estar interesados en contratar los servicios del jugador. Una vez alcanzado un acuerdo entre jugador y club, el contrato que en su caso se suscriba no puede ser firmado por el propio D. Abel , por no ser éste agente registrado a efectos de la FIFA, recurriéndose en su caso a los servicios de otro agente, al que se le factura posteriormente la comisión por la intermediación realizada por el propio D. Abel ."

- El cliente " DIRECCION002 ." (entidad a la que FAIR PLAY facturó 15.000,00 euros en 2013), manifestó en contestación a requerimiento de la Inspección actuaria que FAIR PLAY había llevado a cabo la representación e intermediación en relación con la comercialización de los derechos de imagen del jugador D. Eugenio (a través de la empresa requerida), con el C.F. Unión Deportiva Almería, motivo por el que se devengó la comisión cobrada por FAIR PLAY, siendo las personas que intervinieron en la prestación del servicio D. Abel y D. Abelardo (quien no tiene relación económica con FAIR PLAY en los ejercicios comprobados), lo que corrobora nuevamente la implicación y participación directa de D. Abel en la prestación de los servicios controvertidos, desmintiendo las manifestaciones del contribuyente que aseguran la nula participación de aquél en los servicios en cuestión.

- En relación con los ingresos facturados al Real Zaragoza, si bien en el escrito de manifestaciones se identificó a D. Anselmo como persona de referencia en la prestación del servicio, en la documentación anexa remitida por el Real Zaragoza a la entidad ASF (en relación con cada uno de los jugadores), pone claramente de manifiesto que la persona interviniente en la prestación del servicio fue D. Abel : "Los importes que se recogen en el presente acuerdo como contraprestación a la intervención de DON Abel en la contratación del jugador, (...)"

- Abel, dueño y administrador de ASF y cónyuge de la dueña y administradora solidaria de FAIR PLAY, de acuerdo con toda la información pública obrante en internet, es representante/agente de jugadores de fútbol.

- En relación con los servicios prestados por " DIRECCION000 ", en la diligencia nº4 del expediente de FAIR PLAY, se manifestó que "los servicios recibidos de esta persona son los

del clásico "ojeador" y/o captador de jugadores, principalmente en Andalucía. Esta persona realiza un seguimiento de los diferentes jugadores que pueden despuntar, estableciendo un primer contacto con ellos, interesándose por las condiciones de su contrato, en cuanto duración, retribución, etc, preguntándoles por su interés en la posibilidad de cambiar de club y/o mejorar sus condiciones salariales, etc. Una vez realizada dicha labor, da traslado de la misma a D. Abel, quien se pone en contacto con el jugador, para, después de hablar con él y analizar los intereses del jugador, establecer la negociación con los distintos clubs que pudieran estar interesados en contratar los servicios del jugador. Una vez alcanzado un acuerdo entre jugador y club, el contrato que en su caso se suscriba no puede ser firmado por el propio D. Abel, por no ser éste agente registrado a efectos de la FIFA, recurriéndose en su caso a los servicios de otro agente, al que se le factura posteriormente la comisión por la intermediación realizada por el propio D. Abel."

- El cliente " DIRECCION002 ." (entidad a la que FAIR PLAY facturó 15.000,00 euros en 2013), manifestó en contestación a requerimiento de la Inspección actuaria que FAIR PLAY había llevado a cabo la representación e intermediación en relación con la comercialización de los derechos de imagen del jugador D. Eugenio (a través de la empresa requerida), con el C.F. Unión Deportiva Almería, motivo por el que se devengó la comisión cobrada por FAIR PLAY, siendo las personas que intervinieron en la prestación del servicio D. Abel y D. Abelardo (quien no tiene relación económica con FAIR PLAY en los ejercicios comprobados), lo que corrobora nuevamente la implicación y participación directa de D. Abel en la prestación de los servicios controvertidos, desmintiendo las manifestaciones del contribuyente que aseguran la nula participación de aquél en los servicios en cuestión.

- En relación con los ingresos facturados al Real Zaragoza, si bien en el escrito de manifestaciones se identificó a D. Anselmo como persona de referencia en la prestación del servicio, en la documentación anexa remitida por el Real Zaragoza a la entidad ASF (en relación con cada uno de los jugadores), pone claramente de manifiesto que la persona interviniente en la prestación del servicio fue D. Abel: "Los importes que se recogen en el presente acuerdo como contraprestación a la intervención de DON Abel en la contratación del jugador, (...)"

- Abel, dueño y administrador de ASF y cónyuge de la dueña y administradora solidaria de FAIR PLAY, de acuerdo con toda la información pública obrante en internet, es representante/agente de jugadores de fútbol.

Por lo expuesto, esta Oficina Técnica entiende que Abel, en su calidad de agente, representante y asesor de futbolistas, es la única persona capacitada en el ámbito de la actividad económica desempeñada por ASF y FAIR PLAY para prestar los servicios facturados controvertidos, por importe agregado de 228.000 euros en 2013, 891.000 euros en 2014 y 1.107.500 euros en 2015, siendo la razón de ser y el núcleo de los mismos, sin cuya presencia y actuación personal no podrían haberse llevado a cabo.

A esto no obsta que Abel, en el desempeño de su labor de representación y asesoramiento futbolístico, haya recibido la colaboración auxiliar de algún trabajador de la empresa de su mujer (Anselmo) o de colaboradores externos meramente puntuales y subalternos ("Global Rume SL" e " DIRECCION000 "), como lo demuestra la escasa retribución abonada a estos (menos de 20.000 euros/año en total en 2013 y 2014 y 20.600 euros en 2015) en relación con la facturación global de ASF y FAIR PLAY.

Por lo que respecta a lo manifestado por el contribuyente acerca de los agentes apoderados por FAIR PLAY (don Abelardo, don Bernardo y don Hugo) no consta que le hayan prestado servicios en los ejercicios comprobados, en los que no se ha acreditado facturación recibida de aquellos.

Lo mismo puede decirse de RAYSA INVERSIONES Y PROYECTOS, SL, Darío y Simón, que no consta le hayan facturado importe alguno a ASF o FAIR PLAY en los ejercicios 2013, 2014 y 2015.

En cuanto a DIRECCION000, ya se ha expuesto que el propio representante del obligado tributario ha manifestado que su dueño y administrador, Julio (exfutbolista más conocido como " Orejas "), realizaba para Abel labores de "ojeador" en la zona de Andalucía, es decir, captaba jugadores de categorías inferiores con potencial para desarrollar una carrera en clubes de superior categoría, pero, una vez establecido el contacto inicial, era Abel quien se encargaba de negociar con los clubes que pudieran estar interesados en su contratación, para tratar de llegar a un acuerdo. Después, o bien firmaba el contrato directamente el jugador, o bien, por carecer Abel de la condición de agente FIFA, tenía que firmarlo en representación del jugador un agente FIFA que se limitaría, por tanto, a la labor instrumental de estampar su firma, por lo que podría cobrar una comisión, pero es evidente que los servicios de asesoramiento y representación del futbolista habrían sido llevados a cabo por Abel.

No puede pretenderse, a pesar de los escritos ahora presentados por el obligado tributario, que la colaboración del "ojeador" regional Rubén sea imprescindible para la prestación de los servicios controvertidos cuando su retribución ha representado (sumando las pagadas por FAIR PLAY y ASF) un 6,6 % en 2013, un 1,5 % en 2014 y un 1,1 % en 2015 de la facturación global de ASF y FAIR PLAY.

En cualquier caso, esta colaboración prestada por Rubén no consistió en servicios de representación, asesoramiento y negociación con clubes de fútbol para la contratación de jugadores, servicios que precisamente suponen las operaciones entre Abel y sus sociedades vinculadas y que son el objeto de la valoración a precios de mercado, sino en una mera labor de "ojeador", como reiteradamente se ha expuesto. En este sentido, en el contrato de trabajo entre FAIR PLAY y Julio con extensión de 10/02/2011 a 09/08/2011 que consta en el expediente, se recoge que sus servicios serán los de "Visitador", ceñidos concretamente a la "Captación de deportistas nueva temporada". Igualmente, en el contrato de colaboración suscrito entre ambos el 01-08-2011 se acuerda que " DIRECCION000 " prestará servicios de "captación, asesoramiento y mantenimiento de los jugadores de la Comunidad Autónoma de Andalucía con la sociedad." Por tanto, FAIR PLAY no contrata al mencionado colaborador para servicios de representación de futbolistas para su contratación con clubes de fútbol, sino para la captación de jugadores para FAIR PLAY o ASF quienes posteriormente, por medio de Abel, serán quienes lleven a cabo esos servicios de representación.

Y si hubo colaboraciones en otro sentido, como ahora parece que manifiestan Rubén, Ezequias o Abilio, debieron ser escasamente relevantes y, en su caso, tenidas en cuenta como gasto en la valoración a precios de mercado de las operaciones vinculadas.

Por lo que respecta a GLOBAL RUME, SL, empresa del agente de la Federación Española de Fútbol, Federico, de acuerdo con el contrato de fecha 01/11/2012 que consta en el expediente, prestaría servicios de intermediación y captación de jugadores para su posterior contratación con ASF, quien después, de acuerdo con su actividad característica, sería quien los asesoraría y representaría en la negociación con los clubes de fútbol. GLOBAL RUME, a cambio de esta labor que podría calificarse de comercial, cobraría una pequeña retribución mensual (726 euros, IVA incluido) y un porcentaje de los pagos que los jugadores captados por aquella hicieran a ASF por sus servicios de representación. Por tanto, los servicios prestados por GLOBAL RUME a ASF no consisten en los servicios valorados a precios de mercado que constituyen el objeto del presente expediente.

En cualquier caso, debe destacarse la escasa importancia relativa de este proveedor en relación con la facturación agregada de ASF y FAIR PLAY, pues su retribución representa un 3,1% en 2013, un 0,6% en 2014 y un 0,7% en 2015 de aquella.

En relación con Anselmo, como se ha expuesto, es un contratado laboral de FAIR PLAY con la categoría de "auxiliar administrativo". En relación con el trabajo desempeñado, resultan ilustrativas las manifestaciones del interesado en la diligencia nº4 del expediente de FAIR PLAY donde, en relación con los vehículos de la sociedad, se manifestó que "se utilizan indistintamente por los empleados de la entidad, y Dña. Natalia, principalmente para ir a buscar a los futbolistas al aeropuerto, llevarles a reconocimientos, a las firmas de los contratos que tengan que hacer, etc."

Esta labor meramente auxiliar, de acuerdo con su categoría profesional, cuadra con su escasa retribución pagada por FAIR PLAY en los ejercicios 2013, 2014 y 2015, 16.623,62 euros brutos cada año, es decir, un 7,6% en 2013, un 1,8% en 2014 y un 1,4% en 2015, de la facturación global de ASF y FAIR PLAY por servicios de asesoramiento y representación futbolística.

Por el contrario, estas evidencias no se compadecen de ninguna forma con el escrito ahora presentado firmado por el cliente SOCCER BUSINESS SPORT, SL, en el que se dice que fue Anselmo quien representó a ASF (que no tiene relación alguna con dicha persona, sino que es trabajador de FAIR PLAY) nada menos que en unas negociaciones de la enjundia del traspaso millonario del jugador internacional español Roque del Real Madrid a la Juventus de Turín y que le reportó a ASF una facturación de 140.000 euros (IVA excluido) en 2014.

Lo mismo puede decirse de lo manifestado por Adolfo y Justo como empleados del Atlético de Madrid, por Carlos Alberto como empleado del Real Zaragoza, por Cesar como futbolista o por el propio interesado, Anselmo.

En relación con el escrito firmado por Jesús María, debe ponerse de manifiesto, en primer lugar, que se trata del hermano de Abel; en segundo lugar, que señala que recibió gestiones de personal de ASF, destacando a Rubén, del que ya se ha tratado más arriba y quien, como se ha visto, no es empleado de ASF ni de FAIR PLAY; y, finalmente, resulta del todo inconcreto cuando manifiesta que han colaborado con él la persona citada "u otros".

Finalmente, respecto de los medios materiales utilizados, son los propios de cualquier actividad económica (vehículos, medios informáticos, despacho) sin que aporten valor añadido a la actividad económica controvertida. Además, debe destacarse que su domicilio fiscal, inmueble propiedad de la vinculada ASF, es el

mismo que el de ésta y que el de la vivienda habitual de Abel y su cónyuge, Natalia, a su vez socia mayoritaria y administradora de FAIR PLAY.

Esta operación fue valorada por la Inspección por el método de coste incrementado del artículo 18.4.b) de la Ley 27/2014, que consiste en: "añadir al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación."

Según la propia Inspección, no estamos propiamente ante una prestación de servicios en sentido estricto, sino ante gastos de personal y de profesionales externos soportados por FAIR PLAY que se han utilizado exclusivamente en la prestación de servicios por parte de su vinculada ASESORES SPORT FUTBOL, y que, por tanto, deberían haberse refacturado por FAIR PLAY a ASESORES, con el fin de establecer una adecuada correlación entre ingresos y gastos.

Si se analizan los gastos de FAIR PLAY, se observa que se trata principalmente de gastos de carácter administrativo, esto es, de bajo valor añadido, lo que conduce a la regulación de los servicios intragrupo de las Directrices de la OCDE y al trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia.

Ahora bien, en el caso que no ocupa, no se ha considerado por la Inspección actuaria y, con ella, por este Órgano, que FAIR PLAY aporte un valor añadido más allá de la asunción de una serie de gastos de administración que bien podían haberse registrado directamente en sede de ASESORES SPORT FÚTBOL y que, en cualquier caso, deberían haberse facturado por la primera a la segunda para un reparto de costes coherente entre entidades vinculadas.

Debe tenerse presente, además, que la identidad entre ambas entidades, aparte de la derivada de su propia vinculación (son propiedad de un matrimonio), se extiende a compartir el mismo domicilio fiscal y social durante el ejercicio 2015, sito en DIRECCION001, Boadilla del Monte, Madrid, siendo dicho inmueble propiedad de la entidad ASESORES SPORT FÚTBOL y coincidiendo a su vez con la vivienda habitual del matrimonio propietario de las sociedades (Abel, propietario de ASESORES, y Natalia, propietaria al 99,76 por 100 de FAIR PLAY) y sin que FAIR PLAY pagase renta alguna a su sociedad vinculada por el uso del inmueble.

En el caso que nos ocupa, esta Oficina Técnica considera, de acuerdo con la Inspección actuaria, que no nos encontramos ante unos servicios prestados con medios materiales y humanos suficientes para la generación de un valor añadido en sede de la entidad FAIR PLAY, sino ante una serie de trabajos desempeñados por empleados y/o colaboradores externos que, de haber sido contratados directamente por la entidad ASESORES SPORT FÚTBOL, asumiendo ésta el gasto, hubieran realizado las mismas funciones en las mismas condiciones y con los mismos resultados.

El simple hecho de que estas personas sean trabajadores y/o colaboradores (profesionales ajenos a la entidad) de FAIR PLAY, por sí solo, no implica necesariamente que esta entidad aporte un valor añadido al servicio posteriormente facturado a su entidad vinculada, toda vez que la ordenación de medios materiales y/o humanos, en cuanto a directrices, órdenes de trabajo, asignación de proyectos y/o clientes, persona a la que reportar la evolución de los mismos, etc., esto es, la prestación de los servicios que generan valor añadido - la representación de futbolistas - se encuentra en sede de ASESORES SPORT FÚTBOL, siendo concretamente quien los llevaba a cabo D. Abel, ya que, de los hechos expuestos en esta propuesta de regularización, se desprende que Dña. Natalia no intervenía en la prestación de este tipo de servicios, generadores del valor añadido, sino a labores meramente administrativas.

Por los motivos expuestos, no se considera razonable añadir un margen a la cesión de medios humanos que FAIR PLAY realiza a favor de la entidad vinculada ASESORES SPORT FÚTBOL, por lo que, en lo que a esta operación vinculada se refiere (entre ambas entidades), se procederá únicamente a determinar cuál es el coste de producción del servicio que debería haberse registrado en sede de FAIR PLAY, en proporción a la facturación global a terceros independientes realizada entre ambas entidades, para ajustar así el importe que debería haberse facturado anualmente por parte de FAIR PLAY (ingreso) a la entidad ASESORES SPORT FÚTBOL (gasto).

Los gastos, por tanto, que se han considerado afectos a la actividad, a los efectos de la operación vinculada, se corresponden con gastos de colaboradores externos (ojeadores, asesores, abogados, procuradores, notarios, etc.), así como los sueldos y salarios y la Seguridad Social correspondiente a los dos empleados de la entidad por importe total de 43.915,63 euros, en que se fijó el valor de la operación vinculada.

Y además se hizo el correspondiente ajuste secundario del artículo 18.11 de la LIS porque al no existir relación socio-sociedad la diferencia se corresponde con enriquecimiento para Fair Play por facturar un

importe superior al valor de mercado a Asesores de 54.084,37 euros a incrementar la base imponible de 2015 (diferencia entre el importe facturado de 98.000 euros y el valor de la operación vinculada de 43.915,63 euros).

QUINTO.-En primer lugar debe rechazarse la vulneración de la doctrina de los actos propios por parte de la Inspección en la regularización del Impuesto sobre Sociedades de 2015 en relación a la operación vinculada porque también fueron objeto de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación el Impuesto sobre Sociedades de 2007 y 2008 sin que se apreciara la existencia de operación vinculada pese a que concurrían idénticas circunstancias.

La jurisprudencia tiene dicho, entre otras, en la sentencia de 1/03/2022, recurso 3942/2020, que *el principio de confianza legítima y del de sujeción o vinculación de los actos propios declarativos de derechos al que corresponden los aforismos "venire contra factum proprium non valet" o "non auditur o nulli conceditur" implica que cuando la actuación administrativa, que atribuya o declare derechos o situaciones jurídicas de ampliación de la esfera jurídica favorables a los administrados, estos puedan incorporar un acto propio de voluntad de la propia Administración del que esta no se puede desvincular unilateralmente en perjuicio del administrado sin quebrantar las elementales exigencias de la buena fe a menos que dicho acto sea contrario a derecho y como tal quedase establecido, siempre bajo el control de los tribunales de justicia."*

En este caso el impuesto fue en efecto comprobado y no se apreció la existencia de operación vinculada en esos ejercicios, pero la recurrente no ha acreditado que concurrieran idénticas circunstancias que las que concurrían en 2015.

SEXTO.-En el examen de la regularización practicada por la Inspección, esta llegó a la conclusión que existía una operación vinculada entre las mercantiles vinculadas Fair Play Asesoramiento Deportivo 2002 SL y Asesores Sport Futbol SA, en adelante Fair Play y Asesres, que no fue valorada a precio de mercado entre independientes y que había que regularizar en consideración a que la primera sociedad, cuya socia mayoritaria titular del 99,76% del capital social Doña Natalia estaba casada con Don Abel, socio y administrador único de Asesores Sport Futbol SA, había incurrido en una serie de gastos de asesoramiento legal en la materia, sueldos de los auxiliares administrativos empleados por Fair Play y alguna otra retribución profesional satisfecha, que directamente se emplearon en la prestación de los servicios personalísimos de agente en el desempeño de actividades de representación, asesoramiento e intermediación de futbolistas y clubes por parte de dicho señor a los clientes de la sociedad Asesores Spor Futbol SA que los facturó.

Para la valoración de la operación vinculada aplicó el método de coste incrementado, solo tuvo en cuenta el importe de los gastos porque la sociedad no añadió valor a los mismos y consideró que el exceso hasta los 98.000 euros que Fair Play facturó a Asesores correspondía al ajuste secundario de la operación vinculada que debía incrementar la base imponible de Fair Play.

Por su parte, la recurrente considera que no hubo operación vinculada porque no se trataba de servicios personalísimos prestados por Don Abel, ya que este no era agente FIFA y resultaba absolutamente imprescindible para la prestación de servicios de representación, asesoramiento e intermediación de futbolistas y clubes, facturados por la sociedad Aseosres, la intervención de apoderados, agentes federados, ojeadores y otros profesionales que se ha probado que intervinieron, que el método empleado de libre comprable no era adecuado al no realizarse juicio de comparabilidad, que hubo errores al no tener en cuenta el margen y los riesgos asumidos y el ajuste secundario era nulo ante la existencia del reconocimiento de la deuda por parte de Fair Play.

Pues bien, en este caso no se discute la vinculación entre las dos entidades, cuyos socios estaban casados entre sí y eran sus administradores a los efectos del artículo 18.1.a), b) y g) de la Ley 27/2014, ha quedado probado que Fair Play facturó por servicios de asesoramiento a Asesores la suma de 98.000 euros en 2015 y que pese al contrato de colaboración de 1/01/2014 suscrito entre ambas entidades por el que Fair Play se comprometía a proporcionar datos de sus clientes a cambio de las comisiones pactadas, no consta su cumplimiento.

Ante tales hechos la Inspección dedica la mayor parte de su esfuerzo argumental en sostener que los servicios prestados por la vinculada Asesores a sus clientes eran de carácter personalísimo y llevados a cabo por su socio el Sr. Abel, que intervino como agente ante los futbolistas y los clubes, olvidando que este señor no era agente FIFA y que la sociedad se valió de apoderados, de ojeadores de jugadores y de varios agentes federados en las operaciones en las que intervino y que sin ellos no hubiera podido prestar los servicios de representación, asesoramiento e intermediación de jugadores y clubes y luego esos servicios, que califica de personalísimos del socio, los vincula con los gastos en los que incurrió Fair Play.

Sin embargo, no existe constancia de que tales gastos por importe de 43.915,63 euros, a los que se refiere la Inspección como operación vinculada (cuotas mensuales por asesoramiento legal en materia de futbol y

salarios de auxiliares administrativos y alguna otra retribución de pequeña cuantía por asesoramiento en la materia) fueran utilizados en la actividad, calificada de personalísima por la AEAT, del socio único de Asesores en concepto de asesoramiento, representación e intermediación de futbolistas y clubes.

Fair Play, estaba dada de alta en la misma actividad que Asesores y aunque en 2015 no tuvo ingresos, si los tuvo en los periodos anteriores en relación a determinados jugadores del Almería y del Celta de Vigo y otros, que ponen de manifiesto el expediente administrativo y que justificarían la existencia del contrato con un despacho de abogados de expertos en fútbol y de los dos auxiliares administrativos contratados por Fair Play con retribuciones acordes con su función.

Pero incluso yendo más lejos, aunque se considerasen gastos aumentados artificialmente y propios de la entidad Asesores o compartidos entre ambas entidades, lo que podría producirse sería una distribución improcedente de costes para repartir la carga fiscal entre entidades vinculadas que podría regularizarse, pero no estaríamos en presencia de una operación vinculada que exige una transacción económica entre partes vinculadas mediante la prestación de servicios o entrega de bienes o por lo menos de una operación que se relacione con alguna de estas transacciones y que no haya sido correctamente valorada a precio de mercado entre independientes, de acuerdo con el artículo 18.1 y 10 de la Ley 27/2014.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 14/05/2025, casación 3218/2023, siguiendo el criterio de otras sentencias anteriores, afirma que *"la Inspección no puede con ocasión de la calificación del artículo 13 de la LGT excederse en el despliegue de sus actividades acudiendo a recalificaciones previstas para la elusión fiscal de los artículos 15 y 16 de la misma Ley sobre la base de una relación contractual distinta de la que las partes han reflejado como causa de la prestación de servicios determinante de obligaciones tributarias."*

En este caso en uso de la potestad de calificación del artículo 13 de la LGT, ha sido incorrectamente empleada la figura de la operación vinculada pese a que se trataba de gastos cuya relación con servicios personalísimos, según la Inspección, de otro contribuyente vinculado ni siquiera estaba acreditada.

Y siendo así, ante la ausencia de operación vinculada, ya no procede entrar en el análisis de las cuestiones relativas a la valoración y al ajuste secundario que derivan de la misma y que también se discuten.

SÉPTIMO.-Por lo expuesto el recurso debe estimarse con imposición de las costas procesales a la Administración a la vista del artículo 139 de la LRJCA.

A los efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en el importe máximo por todos los conceptos de 2.000 euros, más IVA, en caso de devengo de este impuesto conforme al artículo 243.2 de la LEC, atendidas la dificultad y el alcance de las cuestiones discutidas y sin perjuicio de las costas que se hubieran impuesto a las partes durante la sustanciación del procedimiento.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Fair Play Asesoramiento Deportivo 2002 SL contra la resolución de 24/02/2022, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa número NUM000 interpuesta contra la liquidación derivada del acta de disconformidad número NUM002 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2015 que contiene la corrección valorativa de la operación vinculada entre la reclamante y Asesores Sport Fútbol SA y de la reclamación económico administrativa número NUM001 deducida contra la liquidación derivada del acta de disconformidad NUM003 por el mismo concepto impositivo que contiene la regularización completa, por ser contraria a Derecho esta resolución que se anula junto a los dos actos de liquidación de los que procede. Se hace expresa imposición de costas a la Administración.

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, 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, 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 2610-0000-93-0470-22 (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 2610-0000-93-0470-22 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ