

TRIBUNAL SUPREMO**Auto de 12 de noviembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 7022/2024****SUMARIO:**

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. Simulación. Alteración del fundamento de la regularización en sede jurisdiccional. Las cuestiones litigiosas consisten en determinar el alcance que debe atribuirse a la utilización por la Administración de la potestad de calificación prevista en el art. 13 LGT, cuando el acuerdo de liquidación se fundamenta en dicho precepto y no declara la existencia de simulación; y las consecuencias que, en el ámbito sancionador, se derivan de una eventual alteración de dicho título jurídico en sede jurisdiccional. En relación con la primera cuestión, se trata de precisar si el órgano jurisdiccional revisor puede confirmar la regularización con base en la simulación apreciada en el acta o en la resolución económico-administrativa, o si, por el contrario, debe atenerse al título jurídico utilizado por la Administración en el acto de liquidación, conforme a lo dispuesto en el art. 16.2 LGT, que exige que «la existencia de simulación sea declarada en el acto de liquidación». Esta cuestión se suscita porque el acuerdo de liquidación invocó el art. 13 LGT, mientras que la sentencia de instancia afirma que «la regularización lo fue por simulación», apoyándose en que «de la descripción de los hechos de la liquidación resulta de manera clara que la regularización lo fue por simulación», por más que «la liquidación no sea totalmente explícita en este punto». En segundo término, se ha de determinar cuáles serían las consecuencias en el ámbito sancionador de esa alteración del título jurídico en sede jurisdiccional. En particular, si vulnera el principio acusatorio y la prohibición de la *reformatio in peius* (arts. 24 y 25 CE) y si es conforme a Derecho sostener la culpabilidad por la sola afirmación de simulación -«la simulación tiene que ser, necesariamente, intencional»- cuando la Administración sancionó partiendo de la calificación del art. 13 LGT. La sentencia recurrida razona, al confirmar la sanción, que al fundarse la regularización «en simulación» concurre necesariamente el elemento subjetivo, mientras que el escrito de preparación denuncia que el título originario fue la calificación del art. 13 LGT, con la consiguiente proyección sobre la tipicidad y culpabilidad. La cuestión se proyecta sobre una línea doctrinal consolidada que proscribe la intercambiabilidad de las potestades de calificación (art. 13 LGT), conflicto (art. 15 LGT) y simulación (art. 16 LGT) contenida en las SSTS de 2 de julio de 2020, recurso n.º 1429/2018 y 22 de julio de 2020, recurso n.º 1432/2018 y la STS de 23 de febrero de 2023, recurso n.º 5730/2021 que las reitera, así como las SSTS de 29 de abril de 2025, recurso n.º 489/2025, y la de 5 de mayo de 2025, recurso n.º 4066/2023. Las cuestiones que presentan interés casacional consisten en determinar si, cuando el acuerdo de liquidación fundamenta la regularización en el ejercicio de la potestad de calificación prevista en el art. 13 LGT, puede el órgano jurisdiccional confirmar la regularización mediante la figura de la simulación; o si, por el contrario, debe atenerse al título jurídico empleado por la Administración en el acto de liquidación, conforme a lo dispuesto en el art. 16.2 LGT, que exige que la simulación sea declarada en el correspondiente acto de liquidación. Por otro lado, debe precisarse si resulta conforme a Derecho la confirmación de una sanción por el órgano jurisdiccional cuando la Administración la impuso partiendo de la potestad de calificación del art. 13 LGT, y la sentencia de instancia, fundamenta la regularización en la simulación del art. 16 LGT; y, en particular, si dicha alteración del título jurídico vulnera el principio acusatorio, la prohibición de *reformatio in peius* y las garantías de tipicidad y culpabilidad derivadas de los arts. 24 y 25 CE.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO****Magistrados/as**

JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
JOSE LUIS REQUERO IBÁÑEZ
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ANGELES HUET DE SANDE

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Fecha del auto: 12/11/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7022/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7022/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat, presidente

D. Diego Córdoba Castroverde

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Rafael Toledano Cantero

D.^a Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 12 de noviembre de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de FUTBOL CLUB BARCELONA interpuso recurso frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»], que desestimó la reclamación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.

Interpuesto recurso contencioso contra esta resolución, seguido con el n.^º 737/2020, fue desestimado en sentencia de 12 de diciembre de 2023, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Se exponen a continuación los hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

El origen del presente recurso se encuentra en los acuerdos de 28/06/2018 y 27/12/2018, dictados por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DAST) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC), por los que se practicaron, respectivamente, liquidación y resoluciones sancionadoras por el concepto de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), correspondientes a los rendimientos del trabajo y de actividades profesionales de los períodos

Síguenos en...



comprendidos entre enero de 2012 y junio de 2015. La liquidación tributaria ascendió un total de 8.764.118,17 euros, mientras que las sanciones impuestas alcanzaron las cuantías de 3.031.893,83 euros (periodo 2012), 4.348.402,79 euros (periodo 2013), 5.172.955,18 euros (periodo 2014) y 1.414.158 euros (periodo 2015).

En fecha 4 de mayo de 2018, una vez instruido el correspondiente procedimiento de inspección, el actuario extendió respecto de la entidad interesada, entre otras, las actas números 72924951, 72925021, 72925030 y 72925046, referidas al concepto tributario citado y correspondientes a los periodos objeto de regularización. Dichas actas dieron lugar al acuerdo de liquidación que constituye el origen del presente recurso, incorporando la única propuesta de regularización, formulada en disconformidad por la entidad, y relativa a los pagos efectuados por ésta a los agentes deportivos de los jugadores del FCB, en virtud de los denominados "contratos de representación y gestión" suscritos con ellos.

La Inspección concluye que los desembolsos realizados por la entidad a esos agentes se hicieron en nombre y por cuenta de los jugadores a los que, en definitiva, representaban; por lo que, en consecuencia, el IVA facturado por los agentes se ha considerado no deducible para la entidad, mientras que los pagos efectuados por ésta a los agentes se han calificado como una mayor retribución de los jugadores sujeta a retención, ya sea a cuenta del IRPF o del IRNR, según los casos.

Por resolución del 11 de junio de 2020, el TEAC desestimó la reclamación, frente a la que se interpuso recurso contencioso-administrativo, seguido con el n.º 737/2020, que fue desestimado en sentencia de 12 de diciembre de 2023, dictada por la Audiencia Nacional.

La *ratio decidendi* de la sentencia respecto al posible exceso en la duración de las actuaciones inspectoras de 58 días, se recoge en el fundamento jurídico segundo, donde advierte la Sala que «[...] en relación con la aplicación del artículo 150.5 de la LGT, al margen del contenido de los requerimientos, existieron retrasos en la entrega de la documentación requerida, que ni debía ser elaborada por la recurrente, ni se encontraba en poder de la Administración, que justifica la aplicación del precepto.

En resumen, no se han excedido los plazos previstos legalmente (27 meses), y, por tanto, no existe prescripción».

Respecto a la naturaleza de los servicios prestados por los agentes de los jugadores, la Sala reitera -en el fundamento jurídico tercero- la doctrina declarada en la sentencia de 28 de octubre de 2022 (rec. 774/2019), dictada por la Sección Segunda, de esta misma Sala.

En los fundamentos jurídicos cuarto y quinto, la Sala analiza «las facultades actuadas por la Administración en la regularización», concluyendo que:

«No existió tal modificación de simulación a calificación. La simulación es apreciada en el Acta y posteriormente en la Resolución del TEAC, por más que la Liquidación no sea totalmente explícita en este punto, las circunstancias que refleja la misma (en cuanto se realizan pagos al agente que encubren una retribución salarial al futbolista), constituyen, inevitablemente, un supuesto de simulación. Por lo tanto, de la descripción de hechos de la Liquidación, resulta de manera clara, que la regularización lo fue por simulación».

Finalmente, respecto al acuerdo sancionador, aprecia en el fundamento jurídico quinto que:

«Es evidente que cuando la regularización, como es el caso de autos, se produce con fundamento en simulación, concurre el elemento subjetivo de la infracción, pues la simulación tiene que ser, necesariamente, intencional, dada la estructura de esta operativa».

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

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

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

- El artículo 150 apartados 2, 4 y 5, en relación con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria [«LGT»] (BOE de 18 de diciembre).

- Los artículos 13, 16.2, 101.1, 141.g, 143.2, 153.d y 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»], en relación con los artículos 188.2 y 3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [«RGAT»].

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que, no se ha concluido acerca de «la improcedencia de extender el procedimiento inspector durante un total de 150 días». Por otro lado, sostiene la preparación que «si la Sala de instancia no hubiera atendido a la fundamentación que la

regularización impugnada se hizo en el acta con arreglo al art. 16 de la LGT y hubiera realizado su análisis jurídico desde la perspectiva del art. 13 LGT contenida en el acuerdo de liquidación, hubiera tenido que aplicar al caso la tesis que ese TS ha seguido en todas las sentencias dictadas en 2023 sobre el tema de los jugadores de fútbol. De tal manera, adquiere una relevancia plena el apartamiento de aquella doctrina jurisprudencial pues le lleva a dictar un fallo completamente contradictorio también respecto de dicha doctrina». Por último, argumenta la parte recurrente que si se hubiese interpretado la normativa infringida, «la sentencia habría concluido que la Agencia tributaria regularizó erróneamente con base en la facultad de calificación del art. 13 LGT, lo que hubiera comportado la anulación de la sanción por error en el tipo de imputación».

3. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»] y las presunciones contenidas en las letras a) y b), del artículo 88.3 de la misma ley.

4.1. La sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2 a) LJCA]. Cita al efecto como sentencias de contraste, «las sentencias de la AN de 2 de junio de 2023 (Atlético de Madrid) - sección 2ª, de 12 de junio de 2023 (Real Madrid) - sección 2ª -, de 14 de junio de 2023 (FCB) - sección 2ª-, de 29 de junio de 2023 (Real Madrid) - sección 2ª-, Sentencia de 25 de octubre de 2023 - sección 4ª-, de 2 de noviembre de 2023 - sección 4ª-, de 14 de noviembre de 2023 (Real Madrid) - sección 4ª- y de 20 de diciembre de 2023 (Real Madrid) - sección 4ª -. Todas estas sentencias versan sobre litigios atinentes a distintos clubes de fútbol: Real Madrid, Atlético de Madrid y FCB». Advierte la preparación que la Audiencia Nacional ha dictado varias sentencias «en asuntos iguales aplicando un criterio contrario al que aquí se recurre. En especial, debemos destacar la sentencia dictada el 14 de junio de 2023 (recurso 774/2020, ES:AN:2023:3073) dictada en relación con el mismo FCB con un supuesto de hecho idéntico al que se encuentra en el origen de la sentencia que ahora se recurre en casación. Sin embargo, en la sentencia aquí recurrida se aparta de dichos precedentes, a pesar de que el supuesto fáctico planteado es coincidente con el analizado en la sentencia de 14 de junio de 2023, puesto que derivan del mismo procedimiento de inspección».

4.2. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta -se dice- a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], en cuanto «que la Ley 34/2015 ha comportado una modificación relevante en relación con el cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras y que afecta a la tramitación de la totalidad de procedimientos inspectores, que solo en el ejercicio 2022 (último ejercicio del que se han publicado datos oficiales) ascendieron a un total de 39.366».

4.4. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil, «en la medida en que no nos consta que exista jurisprudencia de ese TS que analice el alcance de las facultades revisoras de los Tribunales de justicia en relación con la posibilidad de alterar la calificación jurídica de unos hechos por parte de la Administración tributaria con ocasión del análisis de la legalidad de los acuerdos sancionadores, sometidos a las más estrictas garantías sustantivas y procedimentales derivadas de los arts. 24 y 25 CE y de la doctrina constitucional que los interpreta».

4.5. Sostiene que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia al amparo del art. 88.3.b) LJCA ya que la sentencia de instancia se aparta de la jurisprudencia referenciada, «si bien la cita y por tanto la conoce [FD 4º]».

4.6. Por último, se alega el derecho a la doble instancia y, con ello, al reexamen un acto sancionador, en virtud de «la doctrina Saquettidel Tribunal Europeo de Derechos Humanos ("TEDH")».

5. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, para: «- Interpretar el alcance del art. 150.4 LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, sobre los supuestos de suspensión del procedimiento de inspección a petición del contribuyente, en relación con el art. 150.2 de la misma Ley que establece que no se excluirán del cómputo del plazo de duración las dilaciones no imputables a la Administración. En concreto, determinar si una solicitud de aplazamiento de una comparecencia tiene cabida en el marco del art. 150.4 LGT y, por tanto, permite alargar la duración del procedimiento inspector o por el contrario tiene encaje en el art. 150.2 LGT y, en consecuencia, no permite alargarlo, máxime en

aquellos casos en que durante ese periodo el obligado tributario ha seguido aportando documentación y la Inspección ha continuado realizando requerimientos de aclaración.

- Interpretar el alcance y los requisitos exigidos por el art. 150.5 LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, para que el procedimiento inspector pueda extenderse por un período adicional de 3 meses sobre su plazo máximo de duración. En concreto, precisar si la carga de la prueba de su concurrencia corresponde a la Inspección y el alcance de la motivación de todos y cada uno de los requisitos exigidos por dicho precepto.

- Interpretar el alcance del art. 13 LGT para ser aplicado a la regularización de los efectos tributarios de actos o negocios jurídicos y determinar las consecuencias jurídicas que se derivan de una incorrecta aplicación de este precepto por parte de la Inspección. En concreto, determinar si en un caso en que el acta fundamenta la regularización en el art. 16 LGT y el acuerdo de liquidación en el art. 13 LGT, puede el Tribunal revisor atender a lo que dice el acta (que es una mera propuesta) en lugar de a lo plasmado en el acuerdo de liquidación (que es el acto resolutivo que pone fin al procedimiento, determina la deuda y fija la posición de la Administración recurrible ante los Tribunales). Asimismo, interpretar el alcance del art. 16.2 LGT cuando establece que la existencia de simulación se declarará en el acto de liquidación y, en concreto determinar si esa declaración de simulación puede realizarse en un acto distinto al acuerdo de liquidación como es, en el presente caso, una resolución revisora.

- Interpretar el alcance de lo dispuesto en el art. 24 de la Constitución Española que establece el derecho a la tutela judicial efectiva, en relación con el art. 25 de la misma sobre el ejercicio y límites de la potestad sancionadora. En concreto determinar si la alteración por un Tribunal revisor de la fundamentación jurídica que ha servido de base a un acuerdo sancionador (considerar que la conducta debía regularizarse por simulación y no por calificación jurídica) infringe los principios acusatorios, de interdicción de la *reformatio in peius* de culpabilidad, según el alcance que la doctrina constitucional ha dado a estos preceptos».

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de septiembre de 2024, habiendo comparecido la representación procesal de FUTBOL CLUB BARCELONA como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, el abogado del Estado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

1.El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la parte recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2.En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3.El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA], (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], (iii) ha aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA], (iv) dicha resolución se aparta de la jurisprudencia existente [artículo 88.3.b) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- Cuestiones litigiosas y marco jurídico.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en este recurso de casación consisten en determinar, de un lado, el alcance que debe atribuirse a la utilización por la Administración de la potestad de calificación prevista en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

Síguenos en...



cuento el acuerdo de liquidación se fundamenta en dicho precepto y no declara la existencia de simulación; y, de otro, las consecuencias que, en el ámbito sancionador, se derivan de una eventual alteración de dicho título jurídico en sede jurisdiccional.

En relación con la primera cuestión, se trata de precisar si el órgano jurisdiccional revisor puede confirmar la regularización con base en la simulación apreciada en el acta o en la resolución económico-administrativa, o si, por el contrario, debe atenerse al título jurídico utilizado por la Administración en el acto de liquidación, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.2 de la LGT, que exige que «la existencia de simulación sea declarada en el acto de liquidación». Esta cuestión se suscita porque el acuerdo de liquidación invocó el artículo 13 de la LGT, mientras que la sentencia de instancia afirma que «la regularización lo fue por simulación», apoyándose en que «de la descripción de los hechos de la liquidación resulta de manera clara que la regularización lo fue por simulación», por más que «la liquidación no sea totalmente explícita en este punto».

En segundo término, se ha de determinar cuáles serían las consecuencias en el ámbito sancionador de esa alteración del título jurídico en sede jurisdiccional. En particular, si vulnera el principio acusatorio y la prohibición de la *reformatio in peius* (arts. 24 y 25 CE) y si es conforme a Derecho sostener la culpabilidad por la sola afirmación de simulación -«la simulación tiene que ser, necesariamente, intencional»- cuando la Administración sancionó partiendo de la calificación del artículo 13 de la LGT. La sentencia recurrida razona, al confirmar la sanción, que al fundarse la regularización «en simulación» concurre necesariamente el elemento subjetivo, mientras que el escrito de preparación denuncia que el título originario fue la calificación del artículo 13 LGT, con la consiguiente proyección sobre la tipicidad y culpabilidad.

Las normas que han de ser objeto de interpretación son:

- El artículo 150 apartados 2, 4 y 5, en relación con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria [«LGT»] (BOE de 18 de diciembre).
- Los artículos 13, 16.2, 101.1, 141.g, 143.2, 153.d y 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»], en relación con los artículos 188.2 y 3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [«RGAT»].

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

El presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque sobre las normas que sustentan la razón de decidir de la sentencia recurrida, en la perspectiva jurídica que el caso ofrece, el órgano judicial ha adoptado un criterio interpretativo contradictorio con el aplicado por otros tribunales en la exégesis de los mismos preceptos [artículo 88.2.a) LJCA]. Además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]. Por último, la resolución recurrida se aparta de la jurisprudencia existente [artículo 88.3.b) LJCA] lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

A la luz de la jurisprudencia de esta Sala, la cuestión presenta interés casacional objetivo porque se proyecta sobre una línea doctrinal consolidada que proscribe la intercambiabilidad de las potestades de calificación (art. 13 LGT), conflicto (art. 15 LGT) y simulación (art. 16 LGT).

En efecto, puede apreciarse que la cuestión no es totalmente nueva y cabe considerar que en la sentencia recurrida se contiene un criterio divergente respecto a la línea jurisprudencial mencionada. Tal y como hemos señalado en la sentencia reciente 512/2025, de 5 de mayo (rec. 4066/2023):

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

[...]

Conforme a lo que hemos razonado, debemos reiterar, en esencia, el criterio expuesto en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020, rec. cas. 1429/2018 y 22 de julio de 2020, rec. cas. 1432/2018, así como la de 23 de febrero de 2023, rec. cas. 5915/2021, y de 22 de junio de 2023, rec. cas. 4702/2021, y en las posteriores, la última de ellas la de 29 de abril de

20025, rec. cas. 489/2025, que haciendo eco de las anteriores, se reafirman en ellas, y a las que hemos de remitirnos, reiterando que «[...] las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto [...]».

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

(i) Determinar si, cuando el acuerdo de liquidación fundamenta la regularización en el ejercicio de la potestad de calificación prevista en el artículo 13 de la LGT, puede el órgano jurisdiccional confirmar la regularización mediante la figura de la simulación; o si, por el contrario, debe atenerse al título jurídico empleado por la Administración en el acto de liquidación, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.2 de la LGT, que exige que la simulación sea declarada en el correspondiente acto de liquidación.

(ii) Precisar si resulta conforme a Derecho la confirmación de una sanción por el órgano jurisdiccional cuando la Administración la impuso partiendo de la potestad de calificación prevista en el artículo 13 de la LGT, y la sentencia de instancia, fundamenta la regularización en la figura de la simulación del artículo 16 de la LGT; y, en particular, si dicha alteración del título jurídico vulnera el principio acusatorio, la prohibición de *reformatio in peius* y las garantías de tipicidad y culpabilidad derivadas de los artículos 24 y 25 de la Constitución española.

2. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar:

- El artículo 150 apartados 2, 4 y 5, en relación con el artículo 105.1 de la LGT (BOE de 18 de diciembre).

- Los artículos 13, 16.2, 101.1, 141.g, 143.2, 153.d y 157.4 de la LGT, en relación con los artículos 188.2 y 3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [«RGAT»].

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 7022/2024, preparado por la representación procesal de FUTBOL CLUB BARCELONA, contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2023, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

(i) Determinar si, cuando el acuerdo de liquidación fundamenta la regularización en el ejercicio de la potestad de calificación prevista en el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria, puede el órgano jurisdiccional confirmar la regularización mediante la figura de la simulación; o si, por el contrario, debe atenerse al título jurídico empleado por la Administración en el acto de liquidación, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.2 de la LGT, que exige que la simulación sea declarada en el correspondiente acto de liquidación.

(ii) Precisar si resulta conforme a Derecho la confirmación de una sanción por el órgano jurisdiccional cuando la Administración la impuso partiendo de la potestad de calificación prevista en el artículo 13 de la LGT, y la sentencia de instancia, fundamenta la regularización en la figura

de la simulación del artículo 16 de la LGT; y, en particular, si dicha alteración del título jurídico vulnera el principio acusatorio, la prohibición de *reformatio in peius* y las garantías de tipicidad y culpabilidad derivadas de los artículos 24 y 25 de la Constitución española.

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

- El artículo 150 apartados 2, 4 y 5, en relación con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).
- Los artículos 13, 16.2, 101.1, 141.g, 143.2, 153.d y 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 188.2 y 3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

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

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).