

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083022

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 26 de mayo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 423/2020

SUMARIO:

IVA. Deducciones. En general. *Comisiones pagadas por los clubes de futbol en nombre de los jugadores a los agentes que les representan.* La cuestión a decidir radica en la calificación de las cantidades que el club de futbol satisface a determinados agentes o representantes de los jugadores, en base a su intervención profesional en distintos momentos, bien para su fichaje, o bien para la negociación de diversos aspectos de los contratos de sus representados, como puede ser su traspaso, la rescisión, ampliación o modificación del contrato, y por las que el club de fútbol se deduce el IVA soportado. La Inspección consideró que, aún cuando la transacción monetaria se produzca entre el club y el agente, en realidad el agente está prestando un servicio al jugador y el club paga ese servicio al agente por cuenta del jugador. La parte actora discrepa absolutamente de tal criterio, para quien el agente o intermediario está prestando sus servicios al club, que es quien le contrata para que medie en la contratación del jugador, esto es, cuando un club paga al intermediario cuyos servicios de mediación ha contratado está remunerando ese servicio que se presta en interés del club y ello con independencia de que el jugador pueda resultar también beneficiado. La trascendencia a efectos fiscales del tratamiento que se haga de los pagos a los agentes de jugadores deriva del beneficio que la operativa seguida por el club puede reportar a ambos: a) El Club se beneficia en tanto que absorbe el coste del IVA, que se deduce, y reduce el coste conjunto (jugadores y agentes) de la operación de fichaje, traspaso o renovación; b) Los jugadores, si les hubiesen facturado sus agentes, tendrían que haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela ya que tienen la consideración de consumidores finales y no son sujetos pasivos de IVA, y c) Si el Club les hubiese incluido el importe de las comisiones en su retribución, al obtener una mayor remuneración, habría aumentado su base imponible y consiguiente tributación en el IRPF; además sin posibilidad de deducírsela en el IRPF al tributar por las rentas del trabajo. La Sala recuerda que los clubes de fútbol se encuentran obligados a cumplir los Reglamentos dictados por la FIFA. Además, en todo caso, al estar adherido el club a la Federación Española y la Federación Española a la FIFA, son de obligado cumplimiento los reglamentos aprobados por dichos organismos. En este caso, tanto el antiguo reglamento de agentes como el nuevo de intermediarios solo permiten que la retribución de los servicios de un intermediario deba pagarla exclusivamente el cliente del intermediario al intermediario, pudiendo dar su consentimiento el jugador para que el club remunere al intermediario en su nombre. No se discute la naturaleza privada de tales normas, ni se trata de dotar de efectos tributarios a una norma no jurídica, y tampoco se cuestiona que los clubes puedan pagar comisiones a los agentes deportivos por contrataciones o traspasos. Lo que subyace en este asunto es que no queda acreditado que haya habido una intermediación dual, como pretende la actora, pactada como tal por todos los intervinientes y que el pago no se ha realizado a nombre del jugador. Efectivamente, ante una posible situación de conflicto de intereses, pueden las partes intervinientes ponerse de acuerdo para que el agente actúe en interés de ambas, en virtud de la libertad negocial, pero así ha de haberse convenido y debe ser posible acreditarlo. Si no es así, la interpretación que ha hecho la Administración tributaria de los contratos de mediación aportados acorde a los usos y costumbres reflejados en los reglamentos vigentes en los ejercicios comprobados, es conforme a Derecho. La Sala reconoce que puede haber contrataciones directas del club con intermediarios, sean personas físicas o agencias, para que busquen futbolistas y negocien contratos, en cuyo caso se darán todas las condiciones que se explican en la demanda de ser intermediarios que median en interés del Club en las operaciones para las que han sido contratados, contrataciones que quedan al margen de la regularización del caso. Por todo ello, resulta imposible que el club abone comisiones a intermediarios *para que actúen en interés del club* cuando se trata de los mismos agentes de los jugadores que han negociado los traspasos, los fichajes, las renovaciones, etc. Los contratos de «mediación» con el intermediario están ligados, desde la coincidencia en fechas con el inicio de la contratación laboral de cada jugador, a la vida deportiva de éste con el club. El contrato del intermediario es diferente y coincide con el que firma, como testigo, el contrato laboral del jugador con el club como «agente del jugador». No parece que la elección de cada intermediario, en los contratos examinados por la administración tributaria, la haga el club, sino, más bien, le viene propuesta por cada jugador. No es concebible, por todo ello, que el club contrate como intermediario al agente del jugador al margen del contrato laboral que une al futbolista con la entidad. La conclusión es que el club no es el destinatario de los servicios prestados por los intermediarios y debe negarse la deducibilidad de las cuotas soportadas. [Vid., SAN, de 13 de mayo de 2019, recurso nº 64/2017 (NFJ078304)].

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. La Administración tributaria ni ha entrado en el conflicto de la aplicación de la norma tributaria que corresponde, ni ha declarado la simulación. La repercusión del IVA por la prestación de servicios profesionales sujeta y no exenta, es correcta, lo que no es correcto es el destinatario de las facturas que deben serlo los jugadores. En esta situación, el club no tiene ningún perjuicio económico pues las comisiones pagadas forman parte de la retribución al jugador en el ámbito de la relación laboral que les une. **Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. Doctrina de los actos propios.** El club recurrente señala que siempre ha solicitado los servicios de estos intermediarios o agentes deportivos, sin que la Administración haya cuestionado nunca que dichos honorarios debían ser pagados por el jugador, imputando a éste la renta correspondiente. Sin embargo, no consta un acto administrativo expreso respecto a su calificación que suponga un «cambio de criterio», sin que el hecho de no hacer expresa mención en los actos de comprobación de ejercicios anteriores pueda suponer un precedente vinculante para los ejercicios futuros. El principio de los actos propios y la confianza legítima no garantizan la perpetuación de la situación existente, ni se reconoce el derecho adquirido al mantenimiento de una ventaja, aunque sea por una actuación tácita u omisión de regularización por determinados conceptos. [Vid., STS, de 13 de junio de 2018, recurso nº 2800/2017 (NFJ070804)]. **Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de improcedencia de la devolución.** Aunque la repercusión es indebida (las facturas estaban expedidas a nombre del club, en vez de a nombre de los jugadores), los sujetos pasivos, los agentes, están obligado a la declaración e ingreso de las mismas, por lo que el ingreso no es indebido. Como consecuencia, las cuotas soportadas por la entidad que le han sido repercutidas por los agentes de los jugadores no son deducibles ya que no es ella la destinataria efectiva de dichas operaciones. **Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. Causas exculporias. Interpretación razonable de la norma. No procede.** No puede considerarse razonable que el recurrente ampare su actuación tributaria abonando el IVA al agente del jugador y descontándolo en sus autoliquidaciones interpretando que el artículo 19.8 del Reglamento de Agentes de Jugadores de 2008 no impide que un agente preste sus servicios en beneficio tanto del Club como del jugador, siempre que ambos estén de acuerdo, obviando la literalidad del precepto.

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 9.3.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 3.2, 13, 15, 16, 102, 103, 104, 108.2, 150, 179 y 191.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 171.
Código Civil, arts. 1158, 1255, 1258, 1544 y 1709.
Ley 10/1990 (Deporte), arts. 30 a 40.
RD 1835/1991 (Federaciones deportivas Españolas), art. 2.
Reglamento FIFA 29 de octubre de 2007 (Agentes de jugadores), arts. 1, 12, 19.8 y 21.
Ley 1/2000 (LEC), art. 386.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.1.
Ley 39/2015 (PAC), art. 35.1.c).
Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 88 y 92.

PONENTE:

Doña María Alicia Sánchez Cordero.

SENTENCIA

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN QUINTA

Núm. de Recurso: 0000423 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03968/2020

Demandante: REAL MADRID CLUB DE FUTBOL

Procurador: SRA. ARRANZ GRANDE, ANA ISABEL

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. ALICIA SANCHEZ CORDERO

S E N T E N C I A N^o :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS GIL IBÁÑEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

D^a. ALICIA SANCHEZ CORDERO

D^a. MARGARITA PAZOS PITA

D^a. FATIMA BLANCA DE LA CRUZ MERA

Madrid, a veintiséis de mayo de dos mil veintiuno.

Esta Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha visto el recurso contencioso administrativo número 423/2020, interpuesto por REAL MADRID CLUB DE FUTBOL, representado por la procuradora de los tribunales D^a. Ana Isabel Arranz Grande, bajo la dirección letrada de D^a. Esther Zamarriego Santiago, contra la resolución de 23 de enero de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central, en las reclamaciones económico-administrativa acumuladas números 00/03921/2016 y 00/00667/2017 formuladas contra el acuerdo de liquidación referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 (04) a 2014 (06), ambos incluidos, y contra el acuerdo de imposición de sanción.

La cuantía del recurso es de 1.967.549,16 euros.

Ha sido parte, además, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado. Es ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a. Alicia Sánchez Cordero.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso contencioso-administrativo y turnado a esta Sección, se solicitó el expediente administrativo, y una vez recibido, se confirió traslado a la representación de la parte actora para que formalizara escrito de demanda, lo que hizo formulando las alegaciones de hecho y de derecho que estimó oportunas, concluyendo con la súplica : «dicte Sentencia por la que declare nulo, anule o revoque el acto administrativo impugnado y aquéllos de los que éste trae causa, ordenando la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, junto con los intereses de demora correspondientes.»

Segundo.

Se dio traslado de la demanda a la Abogada del Estado para su contestación, lo hizo, alegando en derecho lo que estimó conveniente, solicitando: « dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario.»

Tercero.

Habiendo solicitado el recibimiento a prueba, se admitió la documental aportada, tras lo que se dio traslado para conclusiones escritas a las partes, que formularon por su orden ratificándose en sus respectivas pretensiones. Concluidas las actuaciones se señaló para votación y fallo el 25 de mayo de 2021, en que así ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Se impugna mediante el presente recurso contencioso administrativo la resolución de 23 de enero de 2020, del Tribunal Económico- Administrativo Central, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas formuladas contra:

- el acuerdo de liquidación de 11 de mayo de 2016 del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a los ejercicios 2011 (04) a 2014 (06), ambos incluidos, en relación a las cantidades que el club de fútbol satisface a determinados agentes o representantes de los jugadores, en base a su intervención profesional en distintos momentos bien para la contratación o bien para la negociación de diversos aspectos de los contratos de sus representados, y por los que REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL se deduce el IVA soportado.

- acuerdo de resolución del procedimiento sancionador dictado el 3 de enero de 2017 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en relación con el indicado acuerdo de liquidación.

El TEAC desestima tanto la impugnación de la liquidación como la sanción.

Segundo.

En la demanda se alega, en primer lugar, la prescripción del derecho de la Administración para liquidar.

La resolución impugnada rechaza la prescripción conforme a lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y en los artículos 102, 103 y 104 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007 al confirmar la existencia de una dilación por concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado (21 días naturales) y una dilación consecuencia de la ampliación de plazo para formular alegaciones posteriores al acta (8 días) no imputables a la Administración tributaria.

La entidad demandante entiende que ninguna de las dilaciones señaladas por la administración tributaria puede ser calificada como auténtica «dilación» imputable al recurrente. Si bien el Real Madrid solicitó un aplazamiento de las actuaciones inspectoras el día 28 de julio de 2015, estuvo recabando toda la documentación solicitada para cumplir con el requerimiento de información que se le había formulado por lo que no hubo dilación del procedimiento, con cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2016 (recurso de casación nº 3155/2014) y de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 2010 (recurso nº 223/2008), sin que el aplazamiento solicitado generara retraso u obstaculización de las actuaciones inspectoras, sino todo lo contrario, no habiendo fijado la Administración un plazo para atender al requerimiento. En cualquier caso, no se ha tenido en cuenta la obligación de establecer un plazo mínimo de 10 días para la entrega de la documentación, tal y como exige el artículo 171, apartado 3º, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones, con cita de las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2015 (casación 1762/2014); de 4 de abril de 2017 (casación 2659/2016); y 25 de septiembre de 2014 (casación 2016/2012), y de sentencias de esta Sala que considera de aplicación. Añade que la supuesta conformidad prestada en el Acta A01-80029080, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2013 no es tal pues no cabía alegar prescripción alguna, en tanto que aún no había transcurrido el plazo de duración del procedimiento de comprobación y que cuando le fueron puestos de manifiesto al Club los Acuerdos de rectificación de las propuestas de liquidación contenidas en las Actas relativas al IRPF y al Impuesto sobre Sociedades, es cuando denunció la improcedencia de la dilación imputada. En cuanto a la segunda de las dilaciones alega que la formulación de alegaciones ha sido concebida por el legislador como una garantía del obligado tributario, por lo que la ampliación del plazo para formular estas alegaciones, debe considerarse incluida dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector establecido por el legislador y no debería perjudicar al contribuyente en su derecho a que el procedimiento inspector termine en dicho plazo.

Frente a ello, el Abogado del Estado, alega la no obligatoriedad del plazo adicional de diez días al tratarse de una visita por personación de la Inspección en el domicilio de la entidad obligada tributaria, en la que se solicitó documentación que debe estar a disposición de la Administración Tributaria, plazo que la norma reglamentaria prevé para los supuestos en los que se requiera la aportación de la documentación en las oficinas inspectoras, o bien cuando se trate de información que no debe estar a disposición de la Inspección, lo que no es el caso. Es en el transcurso de la propia visita cuando la entidad directamente solicita aplazamiento, fijando una fecha, que es concedida y aceptada por la Inspección. El artículo 150 LGFT impide una actuación torpe y lenta de la Administración contraria a la buena Administración y a los derechos de los contribuyentes que pueden aspirar a la seguridad jurídica

que resultaría contradicha por los caprichos o descuidos de la Administración, pero el artículo 150 LGT no constituye una vía de escape al cumplimiento de las obligaciones tributarias, e incluye tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles, con cita de las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2013, RJ/2014/439, 2 de abril de 2012, RJ/2012/5165, y 9 de marzo de 2017, RJ/2017/1129, y de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2015 JT/2015/1311.

Tercero.

Al respecto de la alegada prescripción del derecho de la Administración para liquidar, las actuaciones inspectoras se inician el 15 de abril de 2015. Se notifica la liquidación el 11 de mayo de 2016 mediante la puesta a disposición en el buzón electrónico. La Administración computa dos periodos de «dilaciones indebidas» de 21 días por aplazamiento y 8 días por ampliación del plazo de alegaciones. La demanda discute el añadido de dichos 29 días de dilación, de lo que depende el cumplimiento del plazo de 12 de meses establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria para considerar la nulidad de la liquidación.

El artículo 104.2 LGT dispone: « Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

El art. 104.c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, considera que se produce una dilación por causa no imputable a la Administración por la concesión «de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.»

La sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017 (casación para la unificación de doctrina núm. 3175/2016,) recuerda « de modo sucinto algunas afirmaciones que este Tribunal ha venido haciendo acerca del plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables a los obligados tributarios:

A) Así, en primer lugar, hemos dicho, vigente la normativa aplicable al caso de autos, que «el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales» [sentencia de 24 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 485/2007), FD Tercero, A); recogen esta doctrina, entre otras, las sentencias de 19 de abril de 2012 (rec. cas. núm. 541/2011), FD Quinto ; de 21 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 3077/2009), FD Segundo ; y de 21 de febrero de 2013 (rec. cas. núm. 1860/2010), FD Segundo].

B) Y hemos declarado, en segundo lugar, que «[c]on este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente"». A este respecto, hemos dicho que «la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado». Pero también que «[a]l alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico», de manera que «no basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea» [en este sentido, entre otras, sentencias de 24 de enero de 2011, cit., FD Tercero, A); de 19 de abril de 2012, cit., FD Quinto ; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo ; de 19 de octubre de 2012 (rec. cas. núm. 4421/2009), FD Sexto ; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo ; de 25 de septiembre de 2015 (rec. cas. 3973/2013), FD Tercero ; y de 20 de abril de 2016 (rec. cas. núm. 859/2016), FD Tercero].

C) Por último, en conexión con lo anterior, hemos subrayado que «no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento» [entre otras, sentencias de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 5006/2005), FD Sexto ; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo ; de 19 de octubre de 2012, cit., FD Sexto ; de 21 de febrero de 2013 , cit., FD Segundo; sobre la necesidad de que la Administración justifique que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora, véase también la sentencia de 19 de abril de 2012 , FD Quinto].

En este sentido, hemos afirmado que la circunstancia de «que el acta recoja que se ha efectuado una solicitud de información al inspeccionado y que este no lo cumplimentara íntegramente hasta una determinada fecha,

en sí mismo y sin más datos o circunstancias a valorar, en modo alguno resulta determinante para imputar la dilación al contribuyente» (sentencia de 21 de febrero de 2013 , cit., FD Segundo); y que «no resulta determinante para imputar una dilación al contribuyente que el acta o el acuerdo de liquidación recojan que se efectuó una solicitud de información al inspeccionado y que éste no lo cumplimentó íntegramente hasta una determinada fecha, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando esta situación impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, lo que deberá ser motivado» (sentencia de 25 de septiembre de 2015 , cit., FD Tercero).

En definitiva, hemos subrayado la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; hemos precisado que, aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual - añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos.»

Procede examinar si, en el caso de autos se han cumplido estas exigencias.

Respecto al primer periodo de dilaciones se debe al aplazamiento solicitado por el obligado tributario el 28 de julio de 2015, hasta el 19 de agosto, documentado por diligencia nº 9 en la que se hace constar expresamente que tal aplazamiento, que se concede, « constituye un supuesto de dilación por causa no imputable a la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.c) del Reglamento General de las Actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio».

Consta tal dilación en el acta de la que deriva la liquidación, consta la motivación en el acuerdo de liquidación que diferencia entre retrasos por la aportación de documentación entre el 6 de mayo y el 8 de octubre de 2015, que no han sido considerados dilaciones -constan detalladas 12 diligencias sobre documentación aportada y no aportada-, y el aplazamiento solicitado expresamente por el club recurrente constatado por diligencia de 28 de julio de 2015 con advertencia expresa. La propia solicitud indica que se trata de un aplazamiento y los días necesarios, hasta el 19 de agosto de 2015. Debe considerarse motivado el diferente trato dado a la aportación de documentación o información con trascendencia tributaria solicitada al obligado tributario, de la solicitud de aplazamiento instada por éste, a efectos de imputar la dilación al contribuyente. Incluso en la propia diligencia nº 9 se diferencia la no aportación de cierta documentación solicitada por la Inspección, de la concesión del aplazamiento que se concede al club a solicitud de éste.

Al efecto, no se estima la alegación de que no se ha tenido en cuenta la obligación de establecer un plazo mínimo de 10 días para la entrega de la documentación, tal y como exige el artículo 171, apartado 3º, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por las razones indicadas: la solicitud de aplazamiento la ha realizado el propio interesado, por los motivos que haya considerado, y no obedece a un plazo para la entrega de documentación concedido por la Administración. Resuelta expresamente la solicitud formal de aplazamiento y por el tiempo solicitado por el recurrente, le es imputable el tiempo transcurrido como dilación indebida. Precisamente la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado es uno de los supuestos en los que expresamente el 104.c) del Real Decreto 1065/2007 considera dilación no imputable a la Administración.

En cuanto al segundo periodo consecuencia de la ampliación de plazo para formular alegaciones posteriores al acta (8 días) tampoco son imputables a la Administración tributaria. Se dio un plazo inicial para alegaciones por 15 días, solicitando el club, y aceptando expresamente la Administración, la ampliación solicitada por 8 días naturales (7 días hábiles), lo que permite el artículo 91 RGI: la Administración puede conceder una ampliación de los plazos que no exceda de la mitad de los mismos. Así viene motivado en el acta y en el acuerdo de liquidación.

Cuestión similar es la analizada en Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (casación 4697 /2007 y 485/2007) y 29 de septiembre de 2011 (casación 3795/2008) que consideran que la ampliación del plazo otorgado para realizar alegaciones al Acta no es dilación imputable a la Administración y debe descontarse del cómputo de la duración del plazo de actuaciones inspectoras. El razonamiento es que el plazo de 15 días normativamente establecido es el de la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección, y por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento. También cabe citar la STS de 30 de septiembre de 2019 (casación 6276/2917) cuando a sensu contrario razona que la concesión del plazo mínimo - 10 días- sin justificación alguna con relación a las circunstancias del caso y la ausencia de respuesta de la Administración a la petición del contribuyente de una ampliación del plazo, determinan, en las circunstancias específicas de este caso, que la ampliación del plazo así obtenida no puede ser entendida como dilación imputable al contribuyente; de lo que se desprende que el plazo opera como un derecho en beneficio del contribuyente hasta

el plazo máximo de 15 días, transcurrido el cual, aunque se pueda conceder una ampliación del plazo que no exceda de la mitad de los mismos, se imputa como dilación indebida al contribuyente.

Por lo tanto, ambas ampliaciones de plazo son dilaciones no imputables a la Administración y deben descontarse del cómputo de la duración del plazo de actuaciones inspectoras.

Cuarto.

Sobre la cuestión de fondo, el TEAC centra la cuestión a decidir en la deducibilidad de cuotas soportadas por prestaciones de servicios realizadas por agentes o representantes de jugadores de fútbol como consecuencia del fichaje de jugadores, de su traspaso, de la rescisión del contrato que le liga al obligado tributario, de la ampliación o modificación del contrato, respecto a las que la Inspección ha considerado que, aún cuando la transacción monetaria se produzca entre el club y el agente, en realidad el agente está prestando un servicio al jugador y el club paga ese servicio al agente por cuenta del jugador.

El TEAC interpreta el reglamento de los agentes de jugadores de la FIFA aprobado por el Comité ejecutivo de la FIFA en su sesión del 29/10/2007, con entrada en vigor el 01/01/2008, en concreto el artículo 19 denominado «contrato de representación» y el artículo 20 denominado «remuneración» y artículo 22.3, de lo que concluye que el mismo permitía que un agente actuase como representante de un jugador o de un club, pero sujeto a incompatibilidad de representación de ambas partes, rechazando la aplicación del reglamento sobre relaciones con los intermediarios de la FIFA, de 21 de marzo de 2014, que entró en vigor en abril de 2015, y que al estar en contradicción no es aclaratorio del anterior, sino que establece una regulación novedosa no aplicable *ratione temporis*.

Se hace hincapié en que únicamente se han regularizado aquellos pagos correspondientes a operaciones en que se ha comprobado la intervención de los perceptores de los pagos (o, en su caso, de sus representantes) y además se ha constatado debidamente que dicha intervención se ha producido en su condición de agentes de los jugadores.

Rechaza también la existencia de un contrato de mediación con el club coexistente con el de representación del jugador, pues toda la actuación del agente/representante/intermediario, en este ámbito, se hace en interés directo del jugador. Además de que no se ha aportado ningún documento que evidencie algún procedimiento diseñado por el Club para realizar las contrataciones, ni cómo se determinan las necesidades, ni cómo se fija el presupuesto para la contratación, ni los mecanismos o protocolos para controlar el correcto cumplimiento de la labor a su decir encomendada a los agentes, ni el establecimiento de líneas básicas de actuación que permitan homogeneizar la tarea de los diferentes agentes, tampoco se acredita la existencia de ninguna labor o servicio prestado por los agentes al Club, de forma previa a la del contrato, que precisamente es suscrito con simultaneidad al fichaje de los futbolistas.

Frente a la alegación del reclamante razona la no aplicación de la intermediación laboral regulada en la Ley 56/2003 de Empleo porque los agentes/representantes de los jugadores no tienen carácter de agencias de colocación ni de servicio público de empleo.

La entidad demandante viene a razonar que la regularización practicada por la Inspección se apoya erróneamente en lo dispuesto en el artículo 19, apartado 8º, del Reglamento sobre Agentes de Jugadores aprobado por el Comité Ejecutivo de la FIFA, concluyendo la Inspección que al no poder los representantes actuar en nombre de ambas partes, el pago del club se hace en nombre del jugador, aunque sea una práctica habitual.

El demandante discrepa absolutamente de tal criterio. Sostiene que los agentes o intermediarios actúan en el mercado de traspasos del fútbol profesional mediando en la negociación de los traspasos entre dos clubes y en la negociación de los contratos de trabajo con los jugadores, facilitando que se llegue a un acuerdo entre todas las partes afectadas. Dicho agente o intermediario está prestando sus servicios al club, que es quien le contrata para que medie en la contratación del jugador, esto es, cuando un club paga al intermediario cuyos servicios de mediación ha contratado está remunerando ese servicio que se presta en interés del club y ello con independencia de que el jugador pueda resultar también beneficiado. La Administración, en todas las comprobaciones realizadas al Club en ejercicios anteriores, ha considerado correcta la actuación descrita, cambiando radicalmente de posición.

Alega que en virtud del principio general de libertad de contratación que rige en nuestro Derecho común, nada impide que, ante una posible situación de conflicto de intereses, puedan las partes intervinientes ponerse de acuerdo para que el agente actúe en interés de ambas (artículo 1.255 del Código Civil). Prueba de ello, es que el nuevo Reglamento sobre las relaciones con intermediarios de la FIFA, en vigor desde el 1 de abril del 2015, así como el Reglamento de Intermediarios de la Real Federación Española de Fútbol que introduce en la esfera nacional el contenido del primero, recogen ya expresamente la posibilidad de que un club y un jugador intervengan en una negociación bajo el amparo de un mismo intermediario. Conforme a su disposición transitoria debería aplicarse a los pagos realizados por el Real Madrid a partir de dicha fecha.

Considera que el reglamento de intermediarios de la FIFA es una norma aclaratoria del anterior reglamento de agentes y que ni la Inspección ni el TEAC explican por qué hasta abril de 2015, un agente no puede actuar en

nombre de un club y del jugador o técnico y, sin embargo, a partir de dicha fecha, con ocasión del nuevo reglamento de la FIFA, dicha posibilidad ya es válida.

Además añade que no puede obviarse que el reglamento FIFA de 2007 no tiene la naturaleza de norma jurídica, sino que se trata simplemente de una serie de normas de carácter privado que afectan, única y exclusivamente, a las partes implicadas en los negocios comprendidos en su ámbito de aplicación, que no pueden contradecir la libertad de pactos consagrada por nuestro Código Civil en su artículo 1.255. Cita dos sentencias de Audiencias Provinciales y la resolución de 17 de marzo de 2016 del Consejo Superior de Deportes sobre que los Reglamentos publicados por la FIFA no pueden contradecir el derecho interno.

Aduce también que la Administración ha practicado la liquidación discutida sin disponer de ni un solo contrato de representación suscrito entre los jugadores y los agentes regularizados, por lo que no ha sido acreditado que el RAJ resulta de aplicación a los referidos contratos (si es que existen). Frente a ello, el club aportó en el procedimiento de inspección los contratos de mediación suscritos con los intermediarios, los cuales se someten a la Ley española y a los Juzgados y Tribunales de Madrid capital.

De cualquier forma, lo que mantiene es que el Real Madrid ha pagado lícitamente a los intermediarios por su mediación en interés del Club en las operaciones para las que han sido contratados, sin que pueda confundirse la referida mediación con la eventual representación de los jugadores que pudieran ostentar los agentes. La confusión entre el contrato de mediación y la actividad de representación que puede realizar un agente es continua en el razonamiento administrativo, haciendo una extensa argumentación sobre las funciones de intermediación y la amplitud de funciones del agente del jugador. Defiende que en todos los contratos celebrados por el club con los intermediarios, se contrata por su actividad de mediación en la operación de que se trate y no por la representación que pueda, en su caso, ostentar del jugador, ni muchísimo menos por la representación del Club en las referidas operaciones, sin que exista ningún impedimento para que el intermediario pueda recibir una comisión de cada una de las partes a las que pone en contacto, a diferencia del agente comercial que sólo puede percibir una remuneración de la empresa por cuya cuenta actúa, sin que puedan confundirse ambos negocios jurídicos.

El Abogado del Estado contra argumenta que la operativa seguida por el Club es que en lugar de satisfacer directamente las comisiones por fichaje a los futbolistas, realiza los pagos en nombre y por cuenta de éstos a los diferentes agentes. La razón de ser fiscal de esta forma de actuación, que la AEAT busca impedir por su contradicción con la ley, está en la no deducibilidad de las cuotas del IVA soportado por los jugadores de fútbol. El Club se beneficia en tanto que absorbe el coste del IVA y reduce el coste conjunto (jugadores y agentes) de la operación de fichaje, traspaso o renovación, y los jugadores, por su parte, también se han visto beneficiados fiscalmente toda vez que: (a) si les hubiesen facturado sus agentes, tendrían que haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela ya que tienen la consideración de consumidores finales y no son sujetos pasivos de IVA, y (b) si el Club les hubiese incluido el importe de las comisiones en su retribución, al obtener una mayor remuneración, habría aumentado su base imponible y consiguiente tributación en el IRPF; además sin posibilidad de deducírsela en el IRPF al tributar por las rentas del trabajo.

Añade que la cuestión planteada no se refiere a la libertad y exigibilidad de los pactos en la esfera privada, sino a la calificación jurídica y a sus efectos en sede tributaria. La causa típica del contrato de representación de los deportistas, es la protección de los derechos e intereses de los deportistas, su ayuda para el desarrollo de su carrera profesional y la obtención de los mayores ingresos económicos, señalando la sentencia de la Audiencia Nacional de 23/03/2016 (recurso número 213/2015) que se trata de un negocio simulado. Nada tiene que ver la obtención de un beneficio por ambas partes o por una sola de ellas con la cuestión debatida.

Sobre el contrato de mediación, sin excluir que en algunos supuestos singulares los profesionales que actúan en el mercado como representantes de los jugadores puedan actuar ocasionalmente como mediadores entre los clubes y los jugadores, es característico del contrato de mediación, según la jurisprudencia y doctrina españolas, que el mediador se encuentre en una posición de no vinculación previa con las partes, una cierta neutralidad, independencia, equidistancia o simetría respecto de las partes "mediadas", no puede estar vinculado con alguna de ellas con anterioridad a la actuación como mediador, lo que determina la nulidad del contrato por ser contraria al orden público que es un límite esencial a la libertad de pactos como se ocupa de establecer el artículo 1255 del Código Civil, pudiendo ser salvado el conflicto de intereses si antes de la actuación del intermediario ambas declaran conocer la existencia del conflicto, lo que no ha ocurrido en este caso, y además la retribución del mediador como elemento natural corresponde a ambas partes.

Quinto.

Resumidas las posiciones de las partes, la cuestión principal sobre la que mantienen posiciones contrarias es el tratamiento fiscal aplicable a los pagos a los agentes de jugadores por parte de los clubes y su posible consideración como un pago por cuenta del jugador, en concreto en relación al IVA abonado por el club por la prestación de servicios profesionales del intermediario.

Mantiene el Real Madrid que el representante del jugador es un intermediario cuyos servicios de mediación ha contratado el club que remunera ese servicio que se presta en interés del club y ello con independencia de que

el jugador pueda resultar también beneficiado. Lo que alega es la confusión de la Administración tributaria entre la actividad de mediación, que es la que entiende presta el agente al club y por la que éste le retribuye, y la actividad de representación del jugador, que es ajena a dicha mediación y por la que el jugador le paga, sin que el intermediario actúe en modo alguno en representación del Club.

Como explica el Abogado del Estado, la trascendencia a efectos fiscales del tratamiento que se haga de los pagos a los agentes de jugadores deriva del beneficio que la operativa seguida por el club puede reportar a ambos:

a) El Club se beneficia en tanto que absorbe el coste del IVA, que se deduce, y reduce el coste conjunto (jugadores y agentes) de la operación de fichaje, traspaso o renovación

b) los jugadores, si les hubiesen facturado sus agentes, tendrían que haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela ya que tienen la consideración de consumidores finales y no son sujetos pasivos de IVA, y

c) si el Club les hubiese incluido el importe de las comisiones en su retribución, al obtener una mayor remuneración, habría aumentado su base imponible y consiguiente tributación en el IRPF; además sin posibilidad de deducírsela en el IRPF al tributar por las rentas del trabajo.

A este respecto, procede comenzar por señalar que el contrato de mediación se admite en la jurisprudencia civil al amparo del artículo 1255 del Código Civil, al ser un contrato atípico, por carecer de regulación legal en nuestro ordenamiento. Según la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo, STS 878/2011, de 25 de noviembre, con cita de otras dos anteriores, sentencias de 348/2007, de 30 de marzo y 360/2009, 25 de mayo, entre otras, « el contrato de mediación se integra en los contratos de colaboración y gestión de intereses ajenos, cuya esencia reside en la prestación de servicios encaminados a la búsqueda, localización y aproximación de futuros contratantes, sin intervenir en el contrato ni actuar propiamente como mandatario. Constituye un contrato atípico, consensual, bilateral y aleatorio, puesto que su resultado es incierto, y se rige por las estipulaciones de las partes que no sean contrarias a la ley, a la moral o al orden público y, en lo no previsto, por los preceptos correspondientes a figuras afines, como el mandato, el arrendamiento de servicios o la comisión mercantil».

En virtud del contrato de mediación una de las partes -el mediador o corredor- se obliga a indicar a otra -el comitente- la oportunidad de concluir un negocio jurídico con un tercero, promoviendo o facilitando su celebración, sirviéndole como intermediario a estos fines, a cambio de una retribución -prima o comisión-, de manera que la obligación propia del mediador se configura como un *facio ut des* -una de las partes ejecuta algo como recompensa-. La obligación asumida por el mediador se limita a poner en relación a los futuros contratantes, actuando de conformidad con los cursos habituales del ámbito del tráfico jurídico de que se trate, sin participar en el negocio jurídico o contrato que éstos concluyan, pues el mediador no es representante del comitente, ni tampoco asume las funciones propias de un mandatario, permaneciendo al margen del contrato concertado como resultado de su intervención mediadora. El derecho a percibir la remuneración estipulada, está supeditado a la celebración del contrato pretendido, que es cuando el mediador ha cumplido y agotado su actividad intermediaria «La retribución de la mediación se produce por la perfección del contrato objeto de la misma, como efecto (nexo causal) de la actividad mediadora; entender otra cosa es desnaturalizar el concepto» (STS 738/2011, de 13 de octubre (recurso 1728/2008).

Se diferencia del «mandato», en el que el mandatario celebra el negocio jurídico con el tercero por cuenta del mandante y actuando en nombre de éste o en nombre propio, en función del carácter representativo o no del mandato. Frente al «contrato de agencia», el de mediación o corretaje se caracteriza por no ser un contrato de duración, sino una relación contractual esporádica, al tiempo que el mediador, a diferencia del agente, no es el portador de los intereses del comitente.

También la jurisprudencia civil se ha ocupado del contrato de mediación deportiva, dentro del contrato ordinario civil de mediación, así en las sentencias la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo 295/2018, de 5 de febrero; 127/2017, de 24 de febrero, 259/2015, de 21 de enero:

«Se ha de tener en cuenta, partiendo de la realidad social, que el agente de jugadores por lo general no se limita a la contratación de estos por un club, acabando su tarea una vez suscrito el contrato, sino que realiza otras muchas funciones durante la vigencia del contrato de mediación en beneficio de su representado.

Es cierto que, como mantiene la sentencia recurrida, se ha calificado, en principio, la mediación deportiva «como contrato atípico de representación y mediación en la esfera deportiva, incardinable dentro del contrato ordinario civil de mediación o corretaje.

Pero también es cierto que ha merecido otras calificaciones en sentencias de Audiencias Provinciales: (i) contrato atípico, sinalagmático y oneroso por el que se articula una representación en exclusiva a favor de la sociedad agente actora, que asume el encargo de promover gestiones y concluir contratos vinculados con la actividad de futbolista del representado y en nombre y por cuenta del mismo, recibiendo a cambio una retribución, que se rige, con arreglo a los principios de la autonomía privada y libertad contractual, por los pactos concertados y

por las normas generales de las obligaciones y contratos; (ii) contrato de intermediación, que no es otra cosa que un arrendamiento de servicios, regulado en los artículos 1544 y concordantes del Código Civil, que obliga al receptor del servicio a pagar al agente y a éste a desplegar la actividad convenida, siempre teniendo en cuenta el principio de autonomía de la voluntad que recoge el artículo 1255 CC. Si bien aquella intermediación puede también ser conectada con el contrato de mandato, que regulan los artículos 1709 siguientes del Código Civil, pues es lo cierto que el intermediario que presta el servicio de conexión entre el jugador de fútbol y el club en el que pretende jugar, es, de alguna forma, representante del jugador, actuando como tal; (iii) los agentes constituyen un alter ego del futbolista que deberá defender sus intereses frente a terceros, ya sea en su contratación profesional como en todo tipo de compraventas que sobre su imagen o cualquier otro derecho se contrate, incluyendo también el asesoramiento en lo más conveniente para ellos, así como promocionarlos frente a las empresas, de tal manera que obtengan los mejores resultados para sus representados.

En todas las calificaciones late un principio básico, cual es estar a lo expresamente pactado, a lo que cabe añadir que también a todas las consecuencias que, según su naturaleza sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley (artículo 1258 CC). Precisamente, y en relación a los usos, puede servir, según ya es expusimos, como criterio interpretativo los Reglamentos de la FIFA traspuestos por la RFEF.»

La STS 127/2017 mencionada, refiere que los reglamentos de la FIFA, traspuestos a los estatutos federativos de la Real Federación Española de fútbol (RFEF), aunque se trate de normas de naturaleza privada, sirven de referencia para la interpretación de los contratos sometidos a su ámbito objetivo de aplicación. La STS 295/2018, de 5 de febrero también indica «Por razones temporales no merecen nuestra atención las importantes modificaciones sufridas por los anteriores reglamentos, sustituidos desde el 1 de abril de 2015 por el Reglamento sobre las Relaciones con los Intermediarios, que, a su vez, ha dado lugar al reglamento de Intermediarios de la RFEF.»

Conforme a ello, para resolver cualquier tipo de controversia respecto de un contrato de mediación se tendrá en cuenta la autonomía negocial como criterio preferente de negociación, la aplicación de normas generales de aplicación a las obligaciones y los contratos de los Títulos I y II del Libro IV del Código Civil, y, como usos y costumbres, la normativa privada de los reglamentos tanto de la FIFA como de la Real Federación Española de Fútbol, teniendo en cuenta el vigente en el momento del contrato en cuestión, además del ejercicio por la Federación de funciones públicas de carácter administrativo como agentes colaboradores de la Administración Pública.

Por supuesto, « los reglamentos de la FIFA, traspuestos a los estatutos federativos de la Real Federación Española de Fútbol (RFEF), aunque se trate de normas de naturaleza privada, sirven de referencia para la interpretación de los contratos sometidos a su ámbito objetivo de aplicación, quedando así fijada la aplicabilidad de la sugerida normativa al menos a efectos interpretativos., debiendo atenderse en todo caso al principio de jerarquía normativa, con sustento en el artículo 9 de la Constitución Española y que también se asienta en el título preliminar del Código Civil, en cuanto dispone el artículo 1.2 que: "Carecerán de validez las disposiciones que contradigan otra de rango superior" y puesto que es obvio que el Reglamento FIFA sobre Agentes de Jugadores de 29 de septiembre de 2007 no puede superponerse al Código Civil, por cuanto como reglamento de una entidad privada carece de esa fuerza, limitándose su virtualidad a regular las actividades de los intervinientes en el complejo mundo del fútbol profesional, sin perjuicio de lo que la legislación de cada país pueda decir al respecto, de manera que ambos bloques deben integrarse armónicamente, como por otra parte se contempla en el propio art. 19.4 del citado reglamento que ordena tener en cuenta esa legislación nacional» (sentencias de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 9ª, de 27 de junio de 2018, y de la Audiencia Provincial de La Rioja de 29 de enero de 2021 (recurso 641/2019), que la reproduce).

Como analiza la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, conforme a los artículos 30 a 40 de la Ley 10/1990, del Deporte, que regulan las Federaciones deportivas españolas, artículo 2 del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones deportivas Españolas, artículo 4.1 de los Estatutos de la Real Federación Española de Fútbol, aprobados por Resolución de 24 de enero de 2011, de la Presidencia del Consejo Superior de Deportes, puede colegirse que, de acuerdo con el ordenamiento jurídico regulador de la actividad deportiva, los clubes de fútbol se encuentran obligados a cumplir los Reglamentos dictados por la FIFA. Además, en todo caso, al estar adherido el club a la Federación Española y la Federación Española a la FIFA, son de obligado cumplimiento los reglamentos aprobados por dichos organismos.

Pero sobre todo, los agentes de los jugadores están sujetos a ambos reglamentos. El artículo 1 del reglamento de 2008 decía: « Este reglamento gobierna la actividad del agente de jugadores que presenta un jugador a un club a fin de negociar o renegociar un contrato de trabajo o presenta a dos clubes entre sí al objeto de suscribir un contrato de transferencia dentro de una asociación o de una asociación a otra» y exigía que estuvieran licenciados por la correspondiente asociación para desarrollar su actividad (salvo las excepciones de ser familiar o abogado colegiado). El reglamento de 2015 sustituye la licencia por un registro de intermediarios y exige a las asociaciones implantar y aplicar al menos estas normas y requisitos mínimos de acuerdo con las funciones que les asigna el presente reglamento, en el marco de las disposiciones obligatorias de la legislación vigente y de otras leyes nacionales a las que estén sujetas. El reglamento de intermediarios de la RFEF exige para poder ejercer su actividad

que el intermediario esté autorizado para su inscripción en el registro debiendo suscribir el código deontológico que anexa, en el cual, entre otros compromisos, asume cumplir los estatutos, reglamentos, circulares y decisiones de la RFEF y de la FIFA.

Todo ello se ha tenido en cuenta por la Inspección tributaria para interpretar la retribución de los agentes de jugadores por el Real Madrid CF, la aplicación del Reglamento sobre Agentes de Jugadores aprobado por el Comité Ejecutivo de la FIFA en sesión del día 29 de octubre de 2007 y cuya entrada en vigor tuvo lugar el 1 de enero de 2008, aplicable a los ejercicios 2011 a 2014.

En dicho reglamento se define el agente de jugadores « persona física que, mediando el cobro de honorarios, presenta jugadores a un club con objeto de negociar o renegociar un contrato de trabajo o presenta a dos clubes entre sí con objeto de suscribir un contrato de transferencia, de acuerdo con las disposiciones del presente reglamento.» Salvo las excepciones previstas, tanto los jugadores y los clubes tienen prohibido usar los servicios de un agente de jugadores no licenciado, licencia concedida por la asociación del país de nacionalidad del solicitante. Conforme al artículo 19, el contrato del agente es de «representación», solo podrá representar los intereses de una parte. El agente de jugadores deberá evitar cualquier conflicto de interés durante su actividad « En particular, el agente de jugadores no puede tener un contrato de representación, un acuerdo de cooperación o de intereses compartidos con una de las otras partes o con uno de los otros agentes de jugadores involucrados en la transferencia del jugador o en la conclusión del contrato de trabajo.»

El artículo 21 establece que las partes en el contrato tienen libertad para alcanzar acuerdos adicionales y complementar el contrato estándar, por tanto, la libertad contractual entre las partes ampara cualquier otro acuerdo, si bien conforme al artículo 19, el pago deberá ser realizado « exclusivamente por el cliente del agente de jugadores de manera directa al agente de jugadores». « No obstante, tras la conclusión de la transacción objeto del contrato, el jugador podrá dar su consentimiento escrito al club para que pague al agente de jugadores en su nombre».

En este sentido, el artículo 1.158 del Código civil dispone que pueda hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe o lo ignore el deudor.

Conforme a dichas disposiciones no puede mantenerse la alegación del demandante que no existe ningún impedimento para que el intermediario pueda recibir una comisión de cada una de las partes a las que pone en contacto, actuando como mediador del club aunque sea representante del jugador y también cobro de éste. Hemos visto que el reglamento vigente aplicable a los contratos de mediación aportados por el recurrente permite el pago por el club, pero en nombre del jugador.

Defiende el demandante que desde el 1 de abril de 2015 está en vigor de Reglamento de Intermediarios de la Real Federación Española de Fútbol (RFEF) que traspone el reglamento FIFA y recoge ya expresamente la posibilidad de que un club y un jugador intervengan en una negociación bajo el amparo de un mismo intermediario. Define al intermediario como «Persona física o jurídica que, a cambio de una remuneración o gratuitamente, actúa como representante de jugadores y clubes con miras a negociar un contrato de trabajo o como representante de clubes en negociaciones con miras a celebrar un contrato de traspaso.». A efectos del pago a los intermediarios, el reglamento mantiene que la retribución de los servicios de un intermediario deberá pagarla exclusivamente el cliente del intermediario al intermediario, aunque, supeditado a la conformidad del club, el jugador podrá dar su consentimiento para que el club remunere al intermediario en su nombre. El intermediario debe estar registrado en la RFEF y actuar amparado por un contrato de representación firmado.

No obstante, el artículo 12 permite que si el jugador y el club desean contratar los servicios del mismo intermediario en el marco de la misma transacción den su consentimiento expreso por escrito antes de iniciar las negociaciones correspondientes y confirmarán por escrito qué parte (el jugador y/o el club) actuará en esa específica transacción y qué parte asumirá por tanto la obligación de remunerar al intermediario. Añade que todos los derechos y obligaciones derivados de la transacción serán asumidos por el intermediario y por aquella parte en cuya representación finalmente actúe. Las partes notificarán dicho acuerdo a la RFEF y presentarán toda la documentación relativa al proceso de registro. No existirá conflictos de intereses si el intermediario revela por escrito cualquier conflicto de intereses real o potencial que pudiera tener cualquiera de las partes implicadas en el marco de una transacción, de un contrato de representación o de intereses compartidos, y si obtiene el consentimiento por escrito de las otras partes implicadas antes de iniciar las negociaciones.

La eventualidad que prevé sobre la posible intervención del mismo intermediario en una específica transacción exige un acuerdo previo expreso y por escrito entre el jugador, el club y el intermediario, su notificación a la RFEF y su registro.

En los contratos que aporta el Real Madrid a fin de acreditar su posición de que se trata de contratos de mediación con intermediarios, se estipula que el Real Madrid paga a la sociedad por sus servicios profesionales en relación con la renovación y prórroga del contrato de deportista profesional del jugador, negociación y firma del contrato de transferencia de derechos federativos, negociación y firma del contrato de traspaso, negociación y firma del acuerdo de contratación, etc., según se describe cada contrato, en pago anual por temporada deportiva, con IVA. Los contratos son de la misma fecha o muy próximos a la contratación del jugador y su duración se liga a la de éste. Los intermediarios son en cada contrato diferentes al tratarse de prestadores de servicios de agente deportivo de cada jugador, tal y como se acredita con la documentación aportada.

Como arguye el Abogado del Estado no se aportan los consentimientos expresos escritos del intermediario salvando el conflicto con anterioridad a la celebración del contrato de mediación, ni, añadimos, se aporta acuerdo escrito previo entre el jugador y el club sobre la utilización del mismo intermediario en la negociación, a qué parte representa y cómo se le retribuye si se quiere acreditar que el mismo agente deportivo actúa en representación de ambas partes como permite el nuevo reglamento de intermediarios. Si no existen tales consentimientos y acuerdos, tanto el antiguo reglamento de agentes como el nuevo de intermediarios solo permiten que la retribución de los servicios de un intermediario deberá pagarla exclusivamente el cliente del intermediario al intermediario, pudiendo dar su consentimiento el jugador para que el club remunere al intermediario en su nombre.

En definitiva, no se discute la naturaleza privada de tales normas, ni se trata de dotar de efectos tributarios a una norma no jurídica, y tampoco se cuestiona que los clubes puedan pagar comisiones a los agentes deportivos por contrataciones o traspasos. Lo que subyace en este asunto es que no queda acreditado que ha habido una intermediación dual, como pretende la actora, pactada como tal por todos los intervinientes y que el pago no se ha realizado a nombre del jugador. Efectivamente, ante una posible situación de conflicto de intereses, pueden las partes intervinientes ponerse de acuerdo para que el agente actúe en interés de ambas, en virtud de la libertad negocial, pero así ha de haberse convenido y debe ser posible acreditarlo. Si no es así, la interpretación que ha hecho la Administración tributaria de los contratos de mediación aportados acorde a los usos y costumbres reflejados en los reglamentos de la FIFA y del RFCF vigentes en los ejercicios comprobados, es conforme a Derecho.

En este mismo sentido, esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, en sentencias de 12 y 13 de junio de 2019 (recursos 61/2017 y 64/2017, respectivamente) en relación a liquidaciones del Fútbol Club Barcelona y uno de los jugadores, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período julio 2008 y ejercicios 2008-2009-2010, también respectivamente, ha considerado de la documentación aportada al expediente y en la vía jurisdiccional « la concurrencia de simulación absoluta, en tanto que los servicios que se dicen prestados por IMG al FCB, serían en realidad servicios prestados al jugador, pues con la operación simulada se permitió al FCB satisfacer unas cantidades netas a su jugador evitando realizar la correspondiente retención e ingresar su importe en el Tesoro con la finalidad de abonarle unas cantidades superiores a las declaradas para, en primer lugar, ver minorada su tributación en el IRPF y, en segundo lugar, para no repercutir la cuota de IVA que no podría deducirse.»

Invoca la entidad recurrente la sentencia del TJUE, de 29 de noviembre de 2018, asunto C-548/17, Baumgarten Sports, en la que, a su juicio, se pone de manifiesto cómo en los países de nuestro entorno en los que se aplica la misma reglamentación FIFA invocada por la Administración española, no se cuestiona que la remuneración pagada por los clubes de fútbol a los intermediarios es perfectamente legítima, sin que pueda ser calificada como retribución de los jugadores, como pretende la Administración española. Pues bien, en dicha sentencia no se cuestiona en absoluto la comisión que una sociedad prestadora de servicios de agente deportivo en el sector del fútbol profesional percibe del club cuando culmina con éxito una intermediación para el fichaje de un jugador por un club, sino si dicha comisión está sujeta a IVA desde el momento del fichaje del jugador o desde cada pago escalonado a lo largo de diferentes años posteriores a ese fichaje conforme interpreta finalmente el Tribunal el artículo 63 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, (Directiva IVA), en relación con el artículo 64, apartado 1, de la misma.

Sexto.

Se alega a continuación en la demanda la infracción en la liquidación practicada del artículo 13 de la LGT. Considera la entidad recurrente que se exceden los límites de la facultad de calificación al prescindir de la realización de un negocio jurídico, con causa real y lícita, para considerar que los pagos se hacen a nombre del jugador y así imputarle como rendimientos de trabajo el total de la comisión pagada por el club. Invoca las STS de 2 y 22 de julio de 2020 (recursos de casación 1429/2018 y 1432/2018).

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

Dichas sentencias vienen a negar que la Administración Tributaria pueda, exclusivamente con los mimbres que pone a su disposición el artículo 13 de la Ley General Tributaria, entender que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo aparente y considerar como real una actividad diferente de la que aparentemente tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la nueva realidad que se declara. Para ello, dice el Tribunal Supremo, están los artículos 15 y 16 de la LGT, que regulan, respectivamente, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria que existe cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que se detallan, y la simulación que, si existe, 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.

Sin llegar a comprender cómo afecta la delimitación de las meras potestades de calificación de la Administración tributaria que hace el Tribunal Supremo en dichas sentencias a este supuesto, en la resolución del TEAC se afirma que la repercusión del IVA por la prestación de servicios profesionales sujeta y no exenta, es correcta, lo que considera erróneo es el destinatario de las facturas que deben serlo los jugadores. Aprecia el TEAC que el club no tiene ningún perjuicio económico pues las comisiones pagadas forman parte de la retribución al jugador en el ámbito de la relación laboral que les une. El ingreso de las cuotas repercutidas de IVA es conforme a Derecho y no existe ningún ingreso indebido que deba reconocerse al club. La Administración tributaria ni ha entrado en el conflicto de la aplicación de la norma tributaria que corresponde, ni ha declarado la simulación.

Séptimo.

También sostiene la entidad demandante la infracción del artículo 108.2 LGT, en cuanto no se cumplen los requisitos exigidos para la validez de la prueba indiciaria en la medida en que los hechos base en que pretende sustentarse no resultan acreditados e, incluso, puede predicarse de los mismos que son contrarios a nuestro ordenamiento jurídico. Además, en todo caso, aduce que no se ha probado el presupuesto necesario para sostener la regularización, como es la de que el jugador ha acordado el pago de una contraprestación al agente y el importe de la misma, circunstancias que necesitan ser acreditadas si la conclusión alcanzada es la de que el Club ha pagado dicha contraprestación por cuenta del jugador. Resulta cuando menos sorprendente, dice, que la Inspección, que tenía a su alcance la posibilidad de requerir directamente a los jugadores y a los propios agentes la aportación de los referidos contratos de representación o las autorizaciones de pago por el Club a los intermediarios por cuenta de los jugadores, no lo haya hecho.

En la resolución recurrida el TEAC razona que una valoración conjunta de todos los elementos acreditados por la Inspección lleva a la calificación correcta de que las retribuciones a determinados agentes de los jugadores de fútbol se hicieron por cuenta de los deportistas con apoyo en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003 sobre la prueba indiciaria, pasando a detallar alguno de dichos elementos probatorios.

El Abogado del Estado señala que respecto a la prueba de la AEAT, con la documentación obrante en el expediente administrativo, únicamente se han regularizado aquellos pagos correspondientes a operaciones en que se ha comprobado la intervención de los perceptores de los pagos (o, en su caso, de sus representantes) y además se ha constatado debidamente que dicha intervención se ha producido en su condición de agentes de los jugadores, con cita de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de septiembre de 2014 (recurso 34/2013), y 23 de enero de 2015 (recurso 37/2013). Por el contrario, agrega, la obligada tributaria no presenta ningún elemento probatorio que avale su teoría y que demuestre que los agentes estén verdaderamente prestando un servicio encargado por el Club y mucho menos que estén realmente representando al Club en el mercado de fichajes y traspasos de futbolistas, ya que precisamente el contrato es suscrito con simultaneidad al fichaje de los futbolistas, habiendo diversidad de agentes interviniendo en las operaciones cuando lo racional, en caso de ser servicios encargados por el Club, sería que se hubiesen utilizado siempre los mismos intermediarios.

El artículo 108, apartado 2, de la Ley General Tributaria establece que « Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.»

Establece el artículo 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

Constan en el expediente administrativo las diferentes actas y acuerdos de liquidación que derivan de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el obligado tributario REAL MADRID CLUB DE FUTBOL, en relación a los siguientes conceptos impositivos y períodos:

Impuesto sobre Sociedades, períodos 07/2010 a 06/2014.

Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 04/2011 a 06/2014.

Retención/ingreso a cuenta de rendimientos de trabajo/profesional, períodos 04/2011 a 12/2014.

Retenciones a cta. imposición no residentes, períodos 04/2011 a 12/2014.

En el acuerdo de liquidación por retención/n ingreso a cuenta de rendimientos de trabajo/profesional, se reproduce el acta de disconformidad en la que consta:

«En ella se afirma básicamente que los agentes "han prestado sus servicios en beneficio del Club", para así justificar los pagos efectuados a los mismos como servicios profesionales entre el agente y el propio Club de fútbol.

Es necesario señalar que en ningún momento de la comprobación se ha podido verificar la relación contractual entre los mismos, al no haberse aportado contrato alguno entre el Club y los agentes que han percibido remuneración por parte del mismo.

Por el contrario se ha podido comprobar, a través de los contratos de jugador profesional aportados a la Inspección, la relación jurídica de servicios profesionales existente entre futbolista y agente, tal y como ha quedado descrito en el texto de la presente Acta y, especialmente, en el contenido del Informe ampliatorio adjunto a la misma, bien mediante los contratos firmados entre agente y jugador o bien por las noticias de prensa donde uno de ellos o ambos afirman tener, de forma indubitada, esa relación de representante y representado.

La Inspección se limita a regularizar exclusivamente los pagos realizados por el Real Madrid C.F., a aquellos agentes cuya relación con el jugador se considera probada; no así aquellos otros pagos en los que, si bien existen indicios razonables, no ha podido probarse documentalmente dicha relación.

En el Informe ampliatorio a la presente Acta se reproduce aquella parte de los contratos donde figura la firma de los agentes y en la que se lee en la antefirma "El agente del jugador".»

En el informe de disconformidad se pone de manifiesto, entre otros extremos, lo siguiente:

«2.- Hechos comprobados por la Inspección

2.1.- Detalle de las facturas, incorporadas al expediente electrónico, que han sido imputadas como retribución a cada uno de los jugadores objeto de regularización en la presente acta:

En cada caso, y por cada jugador, se han obtenido por esta Inspección los siguientes documentos, tendentes a probar que la relación jurídico-contractual lo es entre el jugador y el representante y en ningún momento entre el Club y el representante.

[...]

En el expediente administrativo se han incorporado, tanto las copias de los contratos laborales firmados por el obligado tributario, el jugador profesional y el agente de éste (se indica número de licencia del mismo), -sigue una tabla con el nombre del jugador, de su representante y la fecha del contrato-[..]

«así como diversos artículos de prensa a los que se hace referencia en este Informe ampliatorio, relacionados con el resto de jugadores cuyas retenciones son objeto de regularización en la misma:»

«En el curso de las actuaciones inspectoras ha quedado probado que en las negociaciones de contratación, revisión salarial o traspaso, de los distintos jugadores por el REAL MADRID, aquellos estuvieron representados oficialmente por sus agentes respectivos relacionados en el presente Informe, tal y como se desprende del hecho de que éste último firma junto al jugador, como agente del mismo y de las declaraciones en prensa de algunos de ellos.»

«De acuerdo con lo anterior, se debe concluir que en las distintas intervenciones profesionales de los agentes se representan los intereses del jugador y no los del club de fútbol. Entre otras razones de lógica jurídica, porque no es compatible ser representante de una parte y de la contraria cuando se están negociando precios de traspaso, salarios, subidas de sueldo, etc... de tal forma que si se beneficia económicamente una parte, se perjudica necesariamente a la contraria. La contraposición de intereses es tan evidente que se hace inaceptable que se pretenda demostrar que se puede ser profesional al servicio de partes contrarias en un negocio jurídico.

No obstante, es práctica habitual que los agentes de futbolistas cobren directamente del club, en lugar de hacerlo de su cliente, cosa que no está prohibida, si bien, como establece el artículo 19.4 del RAJ, ha de entenderse que dicho pago se hace en nombre del jugador.»

Con fecha 23 de febrero de 2016, el obligado tributario presentó escrito en el acta de disconformidad A02 72636305 relativa al concepto Retención/Ingreso a cuenta rendimientos de Trabajo/ profesional, períodos 04/2011 a 12/2014, en el que, en síntesis, se formulan alegaciones a propuesta de liquidación contenida en el Acta de Disconformidad y «se incorpora el contrato firmado, el 29 de julio de 2009, entre el Club y el Agente de jugadores.[...]

La entidad ha aportado a la Inspección todos los contratos celebrados con los agentes deportivos que se han solicitado, los cuales acreditan que el Club solicitó los servicios de los citados intermediarios para mediar en las operaciones para las que fueron requeridos, lo que implica que el intermediario trabajó en interés del club. Asimismo, se han aportado las facturas que reflejan los pagos derivados de los mencionados contratos, así como la justificación de los mencionados pagos.»

La prueba de que el intermediario que figura en los contratos firmados con el club es el agente deportivo del jugador se ha acreditado por la Administración tributaria mediante la copia de los contratos laborales del jugador con el Real Madrid en los que firma la misma persona, en estos como testigo, como «agente del jugador»; mediante la interpretación del contenido de algunas de las cláusulas contractuales en las que expresamente se hace mención al agente del jugador; mediante el Acta con acuerdo firmada con el jugador [...], en la que el propio jugador reconoce que la sociedad [...] es su agente, aunque no se haya dado traslado del acta al club al contener contiene otros datos que no pueden serle puestos en su conocimiento; mediante las facturas emitidas por cada temporada deportiva en la que el jugador está contratado de las que la Administración desprende que no hay un pago único como lo sería si fuera intermediario del club; y con las notas de prensa en las que se reconoce quien es el agente o representante del jugador que, si bien no pueden fundamentar la regularización practicada, constituyen un indicio adicional que coadyuva a corroborar dicha calificación.

Parece que el demandante pretende, sin llegar a negar que los intermediarios que figuran en sus contratos de mediación sean los diferentes agentes de los jugadores, que se anule la liquidación por IVA porque no constan los contratos de representación firmados entre el jugador y sus representantes. Podría haber destruido fácilmente la presunción mediante prueba en contrario, lo que no ha hecho.

Octavo.

El TEAC analiza también las infracciones alegadas sobre vulneración de la teoría de los actos propios, en cuanto a una comprobación anterior de los ejercicios 2005 a 2008. Razona que en las actuaciones inspectoras invocadas por la reclamante el artículo 19.8 del Reglamento sobre los Agentes de los Jugadores únicamente estuvo vigente en 2008, habiendo valorado la jurisprudencia el cambio de régimen jurídico como un límite de la teoría de los actos propios en sentencias de 7 de abril de 2104 (Rec. 3699/2012) y la de 23 de junio de 2014 (Rec 3701/2012), pero además, y en especial en lo referente a las actuaciones de 2008, el mero hecho de haber requerido y analizado los pagos por servicios de intermediación no supone que, en todos los supuestos en que los mismos existan, ello implique automáticamente una regularización.

En la demanda se reitera tal infracción. El razonamiento del club recurrente es que la conducta de la Administración en actuaciones de comprobación anteriores, en concreto los ejercicios 2005-2008, es incongruente con la actuación llevada a cabo en el presente procedimiento y, en consecuencia, ésta vulnera el principio que prohíbe a la Administración tributaria ir contra sus propios actos, así como el de seguridad jurídica. El Real Madrid siempre ha solicitado los servicios de intermediarios o agentes deportivos para intervenir en las operaciones de traspasos y negociaciones de contratos de jugadores y, siempre les ha satisfecho la totalidad de los honorarios pactados, sin que la Administración haya cuestionado nunca que dichos honorarios debían ser pagados por el jugador, imputando a éste la renta correspondiente, similitud de situación fáctica y jurídica que supone un cambio de criterio. Invoca la infracción del artículo 9.3 CE, artículo 3.1 de la Ley 30/1992, principios de buena fe y confianza legítima, que el cambio de criterio operado por la Administración solo tiene una finalidad meramente recaudatoria, y cita sentencias del Tribunal Supremo y de esta Sala frente a lo argumentado por la inspección tributaria, solicitando que se declare la nulidad de pleno Derecho del acuerdo de liquidación practicado.

El Abogado del Estado, en cuanto a la vulneración de los actos propios, se remite a la resolución del TEAC que expone que el régimen de incompatibilidad previsto en el artículo 19.8 del Reglamento sobre los Agentes de los Jugadores solo habría estado vigente en los ejercicios objeto de comprobación en relación con el ejercicio 2008, pero el mero hecho de haber requerido y analizado los pagos por servicios de intermediación no supone que ello implique automáticamente una regularización. Alega jurisprudencia sobre que una vulneración del principio de los actos propios y de confianza legítima requiere una actuación que suponga una manifestación de voluntad por parte de la Administración acerca de la aplicación de una determinada norma donde se ponga de manifiesto la permanencia en iguales términos de todos los factores que afectan a la aplicación de un tributo.

Ciertamente, no consta un acto administrativo expreso respecto a la calificación de los pagos del club a los agentes de jugadores, sin que el hecho de no hacer expresa mención en los actos de comprobación de ejercicios anteriores pueda suponer un precedente vinculante para los ejercicios futuros. El principio de los actos propios y la confianza legítima no garantizan la perpetuación de la situación existente, ni se reconoce el derecho adquirido al mantenimiento de una ventaja, aunque sea por una actuación tácita u omisión de regularización por determinados conceptos. De otro modo, la Administración tributaria se vería limitada en su actuación inspectora sin poder establecer nuevos criterios interpretativos a la luz de la nueva valoración que se haga de los elementos, datos y normativa en nuevas comprobaciones referidas a otros ejercicios o impuestos en relación con el mismo obligado tributario. Ello, por supuesto, con la necesaria motivación como exige el artículo 35.1.c) de la Ley 39/2015.

Ahora bien, el cambio de criterio administrativo se sujeta a una serie de requisitos como recoge la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018, (casación 2800/2017):

«aunque es posible identificar determinados requisitos generales que acotan la naturaleza, la significación, el alcance y los efectos de tal principio, serán las características del asunto las que permitirán determinar si se ha

producido, o no, la infracción de la confianza legítima, en el bien entendido que ésta no es más que una consecuencia de la buena fe que, necesariamente, debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos.

El principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano- más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder».

[...]

A ello cabría añadir, reiterando aquí nuestra jurisprudencia, que la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imposables procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Estas afirmaciones, en definitiva, no son más que la aplicación al caso de nuestra jurisprudencia sobre el principio de confianza legítima pues, reiteramos, el mismo (i) no puede amparar creencias subjetivas de los administrados, (ii) ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, (iii) puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente.»

El lo lleva a considerar, siguiendo dicha jurisprudencia, que el eventual «cambio de criterio» alegado por la demandante no reúne los requisitos necesarios como para entender vulnerado el principio de confianza legítima, cuando, además no consta un pronunciamiento, resolución o acto expreso de la Administración tributaria, ni siquiera un análisis que ponga de manifiesto que entendió siempre que la actuación de la entidad en las remuneraciones satisfechas a agentes de jugadores, era ajustada a derecho.

Noveno.

Plantea la demandante el incumplimiento de los principios de seguridad jurídica, de neutralidad y de proscripción del enriquecimiento injusto. Al respecto, aunque el TEAC entiende, como ya hemos expuesto, que no existe ningún ingreso indebido y que la repercusión del IVA por la prestación de servicios en correcta, aunque el destinatario de las facturas sea incorrecto, debiendo rectificarse las facturas, la entidad actora considera que

procede la anulación del acuerdo de liquidación impugnado por ser el destinatario real de la prestación de servicios que ha originado la repercusión de las cuotas de IVA cuya deducibilidad han rechazado la Inspección y el TEAC.

El argumento del Real Madrid, en síntesis, es que si se considera que el club no es el destinatario de los servicios prestados por los intermediarios, resulta necesario no sólo que se niegue la deducibilidad de las cuotas indebidamente soportadas, como así ha hecho la Administración, sino que, paralelamente, se reconozca su derecho a la devolución de las mencionadas cuotas que han sido soportadas por el Club e ingresadas en la Hacienda Pública por los intermediarios, más los intereses de demora que procedan. Otra cosa vulneraría tanto el artículo 88 de la Ley del IVA como los principios de neutralidad del impuesto y de seguridad jurídica, produciéndose, además, un enriquecimiento injusto de la Administración. Se apoya, entre otras en las STS de 25 de septiembre de 2019 (recurso 4786/2017), 10 de octubre de 2019 (recurso 4809/2017 y 4153/2017), 13 de noviembre de 2019 (recurso 1675/2018) y 2 de octubre 2020 (recurso 3212/2018) y de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de octubre de 2018 (recurso 585/2016).

Las sentencias citadas por el club demandante se refieren al principio de la regularización íntegra que comporta que, cuando, en el seno de un procedimiento de inspección, la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó. Así, sin necesidad de seguir un procedimiento posterior de específico de devolución cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección, la Administración al regularizar la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó. Considera el Tribunal Supremo que sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostiene del principio de íntegra regularización.

En este caso, la regularización practicada consiste en la minoración de cuotas soportadas deducidas indebidamente por Real Madrid Club de Fútbol, pero la Administración niega la procedencia de ingresos indebidos.

Por un lado, como aprecia la inspección, se ha producido el devengo del hecho imponible, previsto en el artículo 3 de la Ley 27/1992, consistente en la prestación de un servicio por parte de un empresario o profesional (agente), por lo que su declaración e ingreso por parte del mismo no resultan improcedentes ni indebidos, ya que el sujeto pasivo estaba obligado a su declaración e ingreso. Reiterando lo resuelto por la sentencia del TJUE, de 29 de noviembre de 2018, asunto C- 548/17, Baumgarten Sports, en la misma se establece que la comisión que abona el club al intermediario está sujeta a IVA desde el momento que se realiza cada pago escalonado a lo largo de diferentes años posteriores al fichaje.

No hay, por tanto, ninguna discusión sobre que la remuneración a los agentes deportivos o intermediarios, según el último concepto utilizado por la FIFA, es una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA. La liquidación se ha practicado por las cantidades deducidas indebidamente por el club. Si se le devolviera, como ingreso indebido, quedaría sin tributar el IVA lo que es contrario a la Ley del IVA y a la Directiva 112/2006/CE.

El principio de regularización íntegra pretende evitar la duplicidad de procedimientos de modo que en el mismo procedimiento de inspección se determine también la procedencia de la devolución. Pero, en este asunto, en el propio acuerdo de liquidación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se resuelve que, en el presente caso, aunque la repercusión es indebida (las facturas estaban expedidas a nombre del club, en vez de a nombre de los jugadores), los sujetos pasivos, los agentes, están obligado a la declaración e ingreso de las mismas, por lo que el ingreso no es indebido. Como consecuencia, las cuotas soportadas por la entidad que le han sido repercutidas por los agentes de los jugadores no son deducibles ya que no es ella la destinataria efectiva de dichas operaciones, no cumpliéndose los requisitos establecidos en los artículos 92 y siguientes de la LIVA.

En tiende esta Sala que la decisión adoptada está plenamente justificada, al igual que se resolvió en la sentencia de la Sección Sexta, de 23 de marzo de 2016 (recurso 213/2015) sobre una regularización tributaria similar referida al Fútbol Club Barcelona. Dijimos entonces: « En el caso de autos, sin embargo, la devolución de las cuotas de IVA soportadas produciría el efecto de que una operación gravada con este impuesto, la prestación de servicios profesionales por IMG, quedase sin tributar IVA, con la consiguiente pérdida para la Hacienda Pública. Y ello como consecuencia de la realización de un contrato simulado entre IMG y el Fútbol Club Barcelona. Adviértase que el destinatario final de los servicios, que debía asumir el IVA, habría quedado al margen de la cadena del impuesto. El IVA eventualmente ingresado por IMG sería después compensado por el Fútbol Club Barcelona con el consiguiente quebranto para el erario público.

Falta de este modo la justificación última que ampara, en los pronunciamientos invocados, el derecho a la devolución de las cuotas, cual es la existencia de un enriquecimiento injusto de la Administración y al que igualmente se refiere la entidad recurrente en su demanda.»

En base a todo ello, se desestima la infracción alegada.

Décimo.

Finalmente se impugna el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador.

Como antecedentes procede indicar que en la propuesta de liquidación contenida en el Acta A02, se expone lo siguiente: «En base a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, y en opinión de los actuarios abajo firmantes, no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 de la LGT, toda vez que el contribuyente ha actuado con la exigible diligencia.» Es el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica el que dictó acuerdo por el que se ordena el inicio de expediente sancionador, que finaliza por acuerdo de 3 de enero de 2017 en el que considera que se cumple el requisito de conducta típica subsumible en el tipo de infracción del artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en cuya virtud:

«1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley (...).».

En dicho acuerdo, tras rechazar las alegaciones del sancionado, se estima sobre la culpabilidad, que de acuerdo con el ordenamiento jurídico regulador de la actividad deportiva, los clubes de fútbol se encuentran obligados a cumplir los reglamentos dictados por la FIFA, por lo que el sujeto pasivo conocía o debía conocer la normativa de la FIFA que prohíbe que un mismo agente actúe de forma simultánea para el Club y los jugadores, y además de realizar retención sobre la base de considerar los pagos realizados a los agentes como parte de la retribución de los jugadores, no hubiera tenido derecho a deducirse la cuota de IVA soportada en la operación. No aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, y la procedencia de sanción por infracción leve al no apreciarse la existencia de ocultación, que consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la cuantía que dejó de ingresarse en las respectivas autoliquidaciones, que supone 597.448,21 euros.

La resolución del TEAC recurrida rechaza la prescripción del derecho de la Administración para imponer la sanción por las mismas razones que se rechazó respecto al procedimiento de liquidación. En cuanto a la culpabilidad y a la aducida interpretación razonable de la norma, el TEAC coincide con el criterio de la Inspección de la omisión de la diligencia debida al conocer la incompatibilidad de la norma aplicable y que la actuación descrita supone un doble perjuicio para la Hacienda pública: al deducirse el club el IVA soportado, se elude la tributación personal de los jugadores por estas retribuciones satisfechas por el club, y éste ahorra costes al no practicar la retención preceptiva sobre dichas retribuciones, rechazando la falta de motivación invocada en el expediente sancionador. Por último rechaza la alegación de inexistencia de ocultación de datos al razonar que no existe ninguna referencia a la misma en el acuerdo sancionador, configurado como un criterio de graduación no aplicable en este caso.

El Real Madrid alega la inexistencia de conducta infractora: ausencia de culpabilidad en la actuación del Club e interpretación razonable de la norma. Expone que el motivo de discrepancia surge no de la interpretación de normas jurídicas, sino de normas emanadas de un órgano privado deportivo, como es la FIFA, lo que en sí mismo no puede servir de base para la imposición de una sanción. No puede extraerse la conclusión de que los clubes están obligados por el ordenamiento jurídico interno a cumplir con el Reglamento de la FIFA, y mucho menos que estén obligados a dicho cumplimiento incluso cuando éstos resultan contrarios a lo establecido en una norma jurídica como es, en este caso, el artículo 1.255 del Código Civil.

Reitera que la conducta de la Administración, en actuaciones de comprobación anteriores en las que revisaron situaciones contractuales con intermediarios idénticas a las regularizadas, y que dieron por buena la actuación del club, no puede sino llevar a entender que la interpretación dada por esta parte a los preceptos cuestionados fue razonable, además de haber procedido a adaptar su actuación tributaria al criterio administrativo, regularizando incluso situaciones pasadas y aún no prescritas, ello sin perjuicio, dada su disconformidad con el criterio administrativo, de impugnar las autoliquidaciones presentadas. Añade la ausencia de ocultación en ningún momento dato o documento alguno a la Administración y la falta de motivación del acuerdo sancionador en cuanto a (i) el cambio de criterio con respecto al mantenido por la propia Inspección en procedimientos de comprobación previos, y (ii) la presunta culpabilidad del sujeto infractor.

En la contestación a la demanda se sostiene que la actuación del Club omitió la debida diligencia, diligencia que ha de medirse en atención a las circunstancias de las personas del tiempo y del lugar, en este caso sobre las consecuencias fiscales de actuación empresarial en materia propia y especialísima, detallando el acuerdo de la AEAT con suficiente motivación la culpabilidad y los demás elementos de la infracción.

Decimoprimer.

La extensa argumentación de la demanda, reiterando lo expuesto en los folios previos trata de justificar que las contrataciones de intermediarios por el club se hace, no por su carácter de representantes de los jugadores, sino para que medien en las operaciones cuya realización es de interés del Club. No es el interés, sino en nombre de quién se pagan las comisiones la cuestión medular.

Ha de recordarse que la Inspección se limita a regularizar exclusivamente los pagos realizados por el Real Madrid CF, a aquellos agentes cuya relación con el jugador se considera probada, excluyendo de la misma aquellos otros pagos en los que, si bien existen indicios razonables, no ha podido probarse documentalmente dicha relación. Por ello, puede haber contrataciones directas del club con intermediarios, sean personas físicas o agencias, para que busquen futbolistas y negocien contratos, en cuyo caso se darán todas las condiciones que se explican en la demanda de ser intermediarios que median en interés del Club en las operaciones para las que han sido contratados, contrataciones que quedan al margen de la regularización que nos ocupa.

De lo hasta ahora analizado, es imposible que el Real Madrid abone comisiones a intermediarios para que actúen en interés del club cuando se trata de los mismos agentes de los jugadores que han negociado los traspasos, los fichajes, las renovaciones, etc. Los contratos de «mediación» con el intermediario están ligados, desde la coincidencia en fechas con el inicio de la contratación laboral de cada jugador, a la vida deportiva de éste con el club. El contrato del intermediario es diferente y coincide con el que firma, como testigo, el contrato laboral del jugador con el club como «agente del jugador». No parece que la elección de cada intermediario, en los contratos examinados por la administración tributaria, la haga el club, sino, más bien, le viene propuesta por cada jugador. No es concebible, por todo ello, que el club contrate como intermediario al agente del jugador al margen del contrato laboral que une al futbolista con la entidad.

La insistencia en que falta la prueba de la relación contractual entre jugador y agente no lleva a ningún desenlace dado que el club conoce perfectamente quién es el representante/agente/intermediario/mandatario del jugador con el que, al mismo tiempo de formalizar el contrato laboral con éste, firma el contrato para retribuirle por sus servicios profesionales durante las temporadas deportivas que el jugador permanezca en el club.

La infracción tributaria imputada en el acuerdo sancionador es el «dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo...». El obligado tributario no dejó de ingresar las cuotas de IVA por los servicios retribuidos, lo que correspondía al intermediario, sino que presentó autoliquidaciones dejando de ingresar el IVA soportado deducido, períodos julio y septiembre de 2011, julio y septiembre de 2012, enero, febrero, julio, septiembre y noviembre de 2013 y enero de 2014.

Debe rechazarse la falta de motivación del acuerdo sancionador pues el mismo describe los hechos sancionados, cita la norma expresa de aplicación y expone detalladamente las razones concretas por la que aprecia la culpabilidad del obligado tributario, además de rebatir todas las alegaciones del sancionado.

Resumidamente, tras razonar la aplicación del tipo infractor alude a la jurisprudencia sobre la posibilidad de sancionar por prueba de indicios y a la tipicidad por infracción leve, explica la no aplicación de la excepción de culpabilidad conforme al artículo 179.2, letra d) de la Ley 58/2003, General Tributaria, rebate el argumento del club que el artículo 19.8 del Reglamento de agentes de la FIFA debe interpretarse de conformidad con el principio de libertad de contratación previsto en el artículo 1.255 del Código Civil, interpretación que no es irrazonable, dado que prima nuestro derecho interno sobre una norma no jurídica emitida por un organismo que ni es público ni reside en España y considera, por el contrario, que es la propia normativa interna española la que obliga a los clubes de fútbol a aplicar los reglamentos emanados de la FIFA, por lo que, acreditado a través de la propia documentación aportada por el obligado tributario que los agentes de jugadores representan a los jugadores, sin que el club haya desvirtuado dicha relación, los mismos no pueden prestar al club los mismos servicios que a los jugadores, por lo que las cantidades pagadas a los agentes son pagadas en nombre y por cuenta de los jugadores. Alude también a la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de abril de 2012 (recurso número 257/2009) donde expresamente se alude a esta posibilidad de inicio de expediente sancionador mediante una Orden del Inspector Jefe y rechaza la supuesta identidad de situaciones entre las dos comprobaciones de manera genérica, siendo que la exigencia de la identidad de las situaciones es un requisito establecido por los Tribunales para la aplicación de esa doctrina.

El club recurrente puede no compartir tales explicaciones, pero, desde luego existe una motivación más que suficiente.

Por otra parte, en cuanto a la culpabilidad, la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes. El Real Madrid tenía los medios materiales y humanos necesarios para haber aplicado la normativa correctamente.

Debe confirmarse que el obligado tributario no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias al conocer la norma que reglamentaba las retribuciones a los agentes de jugadores, por mucho que insista, dando la vuelta a la jerarquía normativa, en que la autonomía de la voluntad de las partes debe primar sobre el cumplimiento del Reglamento de la FIFA. Erigir el artículo 1.255 del Código Civil como norma jurídica que ampara cualquier forma de actuación al margen de la reglamentación futbolística y que puede derivar en un perjuicio para la Hacienda pública, no supone un supuesto de interpretación razonable de las normas.

Valora el acuerdo sancionador si pese a existir una actuación intencional o cuando menos culposa, la misma no merezca reproche sancionador por aplicación de lo previsto en el art. 179.2.d) LGT. Dispone este precepto:

«2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

[...]

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. [...]».

Como exige la jurisprudencia es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. Se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. La invocación de estas causas no opera de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

En este caso más que la interpretación razonable de una norma tributaria, la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe a la diversa interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables a los contratos de intermediación, lo cual afecta a la tributación del IVA de los servicios profesionales prestados.

No puede considerarse razonable que el recurrente ampare su actuación tributaria abonando el IVA al agente del jugador y descontándolo en sus autoliquidaciones interpretando que el artículo 19.8 del Reglamento de Agentes de Jugadores no impide que un agente preste sus servicios en beneficio tanto del Club como del jugador, siempre que ambos estén de acuerdo, obviando la literalidad del precepto: « No obstante, tras la conclusión de la transacción objeto del contrato, el jugador podrá dar su consentimiento escrito al club para que pague al agente de jugadores en su nombre».

Tampoco puede considerarse razonable una interpretación como la propugnada en la demanda, que los clubes de fútbol no están obligados a cumplir con los reglamentos emanados de la FIFA, que sólo obligan a las Federaciones Deportivas.

En modo alguno es razonable considerar como interpretación «auténtica» del reglamento sobre agentes de jugadores vigente en los ejercicios objetos de inspección -2011 a 2014- el nuevo reglamento de intermediarios de la FIFA que lo deja sin efecto a partir del 1 de abril de 2015. Sería tanto como interpretar la intención de los contratantes en atención no a lo que permite la reglamentación en vigor, sino la futura.

Asimismo no es razonable apoyar su correcto proceder en negar la existencia de contratos entre los agentes y los jugadores por no estar documentado en las actuaciones, puesto que, entre dicha documentación estaban los contratos de prestación de servicios profesionales del jugador en los que se identificaba la misma persona con su firma como agente del jugador. Lo diligente, lo razonable, lo sensato hubiera sido ajustar su intervención a la permitida y valorar sus efectos en sede tributaria.

Finalmente, tampoco puede considerarse que se excluya la responsabilidad porque en la comprobación tributaria anterior la Inspección no dijo nada sobre los pagos a agentes de jugadores, dado que ello no supone una interpretación de norma alguna.

La ausencia de ocultación que se vuelve a esgrimir en la demanda fue contestada de modo claro e incontestable en el acuerdo sancionador al decir que no hay referencia alguna a la ocultación en el procedimiento sancionador.

Por todo ello, debe considerarse que existe la motivación de la culpabilidad que resulta exigible a la Administración, que se han atendido los razonamientos del obligado tributario con una explicación detallada sobre los hechos y las razones que evidencian en el incumplimiento del obligado tributario la intencionalidad o la ausencia de la diligencia que resulta necesaria, y que no concurren causas de exclusión de la responsabilidad.

Decimosegundo.

Por todo lo anteriormente razonado procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por lo que las costas, de conformidad con el artículo 139.1 de la LJCA, deben imponerse a la entidad recurrente.

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del REAL MADRID CLUB DE FUTBOL, contra la resolución de 23 de enero de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central, en las reclamaciones económico-administrativa acumuladas números 00/03921/2016 y 00/00667/2017 formuladas contra el acuerdo de liquidación de 11 de mayo de 2016 referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 (04) a 2014 (06), ambos incluidos, y contra el acuerdo de imposición de sanción de 3 de enero de 2017, resolución que se confirma por ser ajustada a Derecho.

Con imposición de costas a la parte demandante.

Así, se acuerda, pronuncia y firma.

Recursos: La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, así como la constitución del depósito de 50€, en caso preceptivo, en la cuenta del B. Santander 2605000000, más el número de procedimiento y año.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.