

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089407

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de marzo de 2023

Sala 1.^a

R.G. 9299/2021

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Suspensión de los plazos derivada del estado de alarma. La entidad defiende la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, con los correspondientes efectos que conllevaría en términos de prescripción de las obligaciones tributarias. En particular, dispone que la única razón por la que no se produce, según el acuerdo de liquidación, la superación del plazo máximo, es por la suspensión de 78 días computada a raíz de la normativa asociada al estado de alarma causado por el COVID-19. El escrito de alegaciones mantiene que la extensión del plazo por esos días no puede ser automática y objetiva, sino que la Inspección debió motivar, documentar y acreditar que dicha extensión hubiese resultado imprescindible, de manera que esa paralización de 78 días hubiese afectado de forma real y significativa al normal devenir de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, dicha suspensión no se hace depender, en contra de lo esgrimido por el escrito de alegaciones, de que los órganos encargados de la comprobación motiven en qué medida la interrupción de las actuaciones puede ocasionar la superación del plazo máximo, sino de una circunstancia meramente objetiva, como es la existencia de un estado de alarma que dificultaba o incluso imposibilitaba la realización de trámites imprescindibles en el desarrollo de todo procedimiento administrativo.

Es por ello por lo que la normativa no condiciona tal suspensión a la concurrencia de los requisitos alegados, como sí ocurre en otros casos, tales como las dilaciones o interrupciones justificadas del art. 104.2 de la Ley 58/2003 (LGT) o la antigua ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector vigente hasta 2015.

El principio de especialidad normativa consolidado por nuestra jurisprudencia como principio general del derecho obliga a estar en primer lugar a las normas específicas que regulan la suspensión «sui generis» derivada del estado de alarma por la situación sanitaria del COVID-19. De la misma se infiere, que la causa de suspensión del plazo de duración del procedimiento es objetiva -en contra de lo mantenido por el escrito de alegaciones-, dadas las dificultades de continuarlo asociadas al estado de alarma que generó la pandemia entre dichas fechas, siendo la razón por la que se prevé la suspensión del procedimiento sin estar condicionado a ningún requisito de motivación o del momento en qué se encontrase dicho procedimiento administrativo. Ahora bien, ello es compatible con la realización por los funcionarios de la Administración de trabajo propio e interno, encaminado a la ordenación de la información y a la facilitación de su análisis en el marco de la comprobación. **(Criterio 1 de 2)**

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. *Calificación de las cantidades satisfechas por un equipo de fútbol a agentes intermediarios.* La Dependencia de Control Tributario y Aduanero emplea la figura de la calificación para regularizar los pagos efectuados a los jugadores de forma encubierta a través de sus agentes. Consideró que los agentes prestaban únicamente servicios de representación de forma efectiva a los jugadores y no al club, de manera que los pagos efectuados por el club a los agentes eran una manifestación de que se había pactado por el club con los jugadores que pagaría en su nombre la remuneración por tales servicios. Ante esto, la Dependencia recalifica, empleando para ello la figura del art. 13 de la Ley 58/2003 (LGT), los pagos efectuados por el club a los agentes, pasando a considerarse como rendimiento del trabajo de los jugadores, con los ajustes pertinentes tanto en materia del IS, IRPF, IRNR e IVA.

El acuerdo de liquidación considera que el pago efectuado por el club a los agentes no se corresponde con un servicio prestado por estos a la citada entidad, sino por el servicio que prestan es realmente en favor de los jugadores a quienes representan. Al asumir el club el pago de una cantidad que corresponde en realidad a los jugadores se está encubriendo un mayor rendimiento del trabajo en favor de los mismos, con los efectos jurídico-tributarios ya reseñados.

Pues bien, el TEAC considera que se ha excedido el ámbito de la calificación en esta regularización, haciendo un uso que va más allá de lo previsto por el art. 13 de la Ley 58/2003 (LGT).

Los contratos formalizados entre el club y los agentes tienen por único objeto tratar de justificar que estos prestan servicios efectivos en favor del club. Ahora bien, la regularización no consiste en recalificar las cantidades abonadas entre el club y los agentes en función de la naturaleza de la operación, sino que va más allá, considerando como inexistente tal prestación de servicios, siendo un mero artificio que permitiese encubrir el pago de cantidades que benefician a los jugadores y que tiene además como fin último reducir

la carga fiscal asociada a dichos pagos. -Vid., STS, de 23 de febrero de 2023, recurso nº 5730/2021 (NFJ089006)-. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 13, 14, 15, 66, 99, 104, 140, 150, 151 y 237.

RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19), Disp. Adicional tercera.

RDL 8/2020 (Medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19), art. 33.

RDL 15/2020 (Medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo), Disp. Adicional Primera.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 5, 14, 53, 71, 72 y 112.

Código Civil, art. 3.

Constitución Española, arts. 9 y 103.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 5 de julio de 2019 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes notificó a la entidad **Axy** el inicio de actuaciones inspectoras cuyo objeto incluía la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2015 a 2017 (el periodo impositivo se inicia el 1 de julio de cada año y finaliza el 30 de junio del año siguiente), el Impuesto sobre el Valor Añadido de los meses transcurridos desde julio de 2015 a junio de 2017, y las retenciones e ingresos a cuenta tanto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, -IRPF-) como del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (en adelante, -IRNR-) de los meses transcurridos desde julio de 2015 a junio de 2017.

La actividad principal del obligado tributario era la correspondiente al epígrafe del IAE ... relativa a la organización de espectáculos deportivos.

Respecto a la comprobación de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF correspondientes a los meses transcurridos desde julio de 2015 a junio de 2017 se formalizaron dos actas:

Acta de conformidad **A01-...24** relativa a las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos de capital mobiliario, manifestando expresamente que no se detectan anomalías en las declaraciones presentadas por la entidad.

Acta de disconformidad **A02-...36**, en la que se recoge la regularización de las retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo/profesional. De este acta deriva el Acuerdo de liquidación notificado en fecha 9 de diciembre de 2021 que pone fin al procedimiento y que constituye el objeto de la presente reclamación económico administrativa regularizando los siguientes importes:

Cuota total de la liquidación	10.050.022,78
Intereses de demora	2.143.234,34
Deuda a ingresar	12.193.257,12

Segundo.

La regularización practicada por la Inspección de los Tributos en la liquidación derivada del acta de disconformidad que es objeto de reclamación consistió en:

La calificación de los pagos efectuados por el club a los agentes de los jugadores y entrenadores de distintas disciplinas deportivas como rendimientos del trabajo de los mismos (su importe acumulado para estos años ascendió a más de ... con IVA incluido), al considerar que no existió prestación de servicio alguno por parte de los agentes al club, sino sólo en favor de los jugadores. Esta calificación implica una consecuencia fundamental en el ámbito del IRPF: las cantidades satisfechas a los agentes lo son en concepto de rentas del trabajo dependiente de los jugadores sujetas a sistema de retención, por lo que se regularizan las retenciones pendientes no ingresadas por el **Axy** en tal concepto.

La constancia de que el cese de la relación laboral de ciertos deportistas con el club no se produjo por un despido improcedente, sino como consecuencia de un mutuo acuerdo entre las partes, por lo que la indemnización satisfecha no tenía derecho a exención y debería haber estado sujeta a retención en el momento de su abono, regularizando las retenciones pendientes no ingresadas.

De forma paralela y en el marco del mismo procedimiento inspector, se regularizan en sede de la sociedad:

Las retenciones a cuenta del IRNR en relación a las dejadas de practicar sobre los rendimientos del trabajo atribuidos a los jugadores en virtud de los pagos efectuados por el club a sus agentes.

En relación al IVA, se rechaza la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado que fueron repercutidas por los agentes al club al considerarse que es un gasto que debía ser asumido por los jugadores.

En el Impuesto sobre Sociedades, al no ser deducibles las cuotas de IVA soportado en sede del impuesto indirecto, pasan a ser consideradas como mayor renta del trabajo de los jugadores, constituyendo a su vez mayor gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, implicando un ajuste negativo en la base imponible de este impuesto por el importe de dichas cuotas de IVA soportado. Además, se regularizan ingresos no declarados en prestaciones de servicios efectuadas con las las entidades ... y ... y se rechaza la deducibilidad en base imponible de los gastos abonados por determinados vuelos chárter de diversos jugadores por no haber acreditado de forma suficiente su justificación.

Tercero.

Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), se dictó y notificó el Acuerdo de inicio del procedimiento sancionador con propuesta de resolución en fecha 6 de abril de 2022, notificándose al obligado tributario el Acuerdo de resolución en fecha 3 de octubre de 2022. La infracciones del artículo 191 LGT fueron calificadas como graves, imponiéndose las sanciones por una cuantía total de 12.175.998,38 euros.

Cuarto.

Disconforme con el Acuerdo de liquidación en el que se regularizan las retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo/profesional y el Acuerdo de resolución del expediente sancionador asociado, la sociedad interesada interpuso ante este TEAC las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-09299-2021	22/12/2021	24/12/2021
00-08542-2022	11/10/2022	11/10/2022

La reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación (RG 9299/21) solicita su anulación en base a las siguientes cuestiones:

Superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, al no haberse motivado cómo la suspensión de plazos asociada al estado de alarma derivado del COVID-19 resultaba imprescindible para poder finalizar las actuaciones en plazo.

Superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, al haber continuado los órganos de comprobación con las actuaciones durante los meses de estado de alarma derivado del COVID-19, por lo que no procedería computar suspensión alguna por dicho periodo.

Efecto preclusivo derivado de las liquidaciones provisionales dictadas por los órganos de Gestión Tributaria en relación a los periodos de los años 2016 y 2017.

Improcedente regularización de los pagos efectuados por el club a los agentes, ya que estos prestan un servicio efectivo a su favor.

La reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo de resolución del expediente sancionador (RG 8542/21) solicita su anulación en base a las siguientes cuestiones:

Concurrencia de una interpretación razonable de la normativa tributaria, no habiéndose motivado debidamente la existencia de culpabilidad en el acuerdo sancionador.

Incorrecto cálculo de la base de la sanción por incluir las cantidades no ingresadas por el club como retenciones pero abonadas por los jugadores y/o técnicos en su autoliquidación de IRPF.

Incorrecta calificación de las infracciones cometidas como graves al no existir ocultación en el comportamiento de la entidad.

Aplicación indebida del cómputo del plazo para fijar el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias.

Indebida aplicación del criterio de graduación de perjuicio económico para la Hacienda Pública como consecuencia de haber determinado incorrectamente la base de la sanción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de los Acuerdos de liquidación y sancionador impugnados dando respuesta a las alegaciones formuladas por la entidad reclamante frente a los mismos.

Cuarto. *Sobre el cómputo del plazo del procedimiento inspector.*

En primer lugar, la entidad reclamante defiende la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, con los correspondientes efectos que conllevaría en términos de prescripción de las obligaciones tributarias. En particular, dispone que la única razón por la que no se produce, según el acuerdo de liquidación, la superación del plazo máximo, es por la suspensión de 78 días computada a raíz de la normativa asociada al estado de alarma causado por el COVID-19.

El escrito de alegaciones mantiene que la extensión del plazo por esos días no puede ser automática y objetiva, sino que la Inspección de los Tributos debió motivar, documentar y acreditar que dicha extensión hubiese resultado imprescindible, de manera que esa paralización de 78 días hubiese afectado de forma real y significativa al normal devenir de las actuaciones inspectoras.

A este respecto, mantiene que no existe ni la más mínima motivación en el Acuerdo de liquidación y que tampoco se cumplía en ningún caso el segundo requisito, ya que desde el 30 de mayo de 2020 quedaban casi 17 meses para finalizar las actuaciones y transcurrieron casi 6 meses desde el fin de la instrucción hasta la notificación del Acuerdo de liquidación, por lo que resulta patente que, a pesar de la paralización asociada al estado de alarma, el procedimiento podría haber finalizado en el plazo original.

Por último, esgrime que existen 9 archivos en el expediente electrónico sobre los que, si se analizan sus propiedades, consta que fueron creados por el actuario en fechas en las que estaba en vigor la suspensión asociada al estado de alarma, lo que constituye prueba de que la Inspección de los Tributos no suspendió las actuaciones, siendo improcedente así la extensión en 78 días del plazo legalmente establecido.

La suspensión de los plazos administrativos a la que se refiere la entidad reclamante se inició el 14 de marzo de 2020 con la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de la misma fecha, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, que en su disposición adicional tercera reconoció la suspensión de todos los plazos administrativos en los siguientes términos:

<<Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo>>

En fecha 18 de marzo de 2020 entró en vigor el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, que en su artículo 33 reguló en mayor detalle la suspensión de los plazos en el ámbito tributario. Para lo que a esta cuestión interesa, su apartado 5 dispuso (el subrayado es nuestro):

<<El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.>>

En fecha 23 de abril de 2020 entró en vigor el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, que en su disposición adicional primera modificaba el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020 extendiendo sus efectos hasta el 30 de mayo de 2020. En particular:

<<Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.>>

Por último, el artículo 9 del Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 confirma que:

<<Con efectos desde el 1 de junio de 2020, el cómputo de los plazos administrativos que hubieran sido suspendidos se reanudará, o se reiniciará, si así se hubiera previsto en una norma con rango de ley aprobada durante la vigencia del estado de alarma y sus prórrogas.>>

Por lo tanto, el procedimiento inspector del que se deriva el Acuerdo de liquidación impugnado estuvo suspendido como consecuencia de la normativa del estado de alarma asociada a la crisis sanitaria causada por el COVID-19 entre el 14 de marzo y 30 de mayo de 2020, es decir, por un plazo total de 78 días.

Dicha suspensión no se hace depender, en contra de lo esgrimido por el escrito de alegaciones, de que los órganos encargados de la comprobación motiven en qué medida la interrupción de las actuaciones puede ocasionar la superación del plazo máximo, sino de una circunstancia meramente objetiva, como es la existencia de un estado de alarma que dificultaba o incluso imposibilitaba la realización de trámites imprescindibles en el desarrollo de todo procedimiento administrativo.

Es por ello por lo que la normativa no condiciona tal suspensión a la concurrencia de los requisitos alegados, como sí ocurre en otros casos, tales como las dilaciones o interrupciones justificadas del artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, -LGT-) o la antigua ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector vigente hasta 2015.

Dadas las restricciones de movilidad, de encuentros entre personas, e incluso de acceso a las oficinas públicas existentes durante dicho periodo, que dificultaron o incluso impidieron la continuación de los trámites del procedimiento administrativo, se decretó la suspensión del plazo máximo de duración de los procedimientos administrativos, así como de otros derechos de índole temporal, como el cómputo de los plazos de prescripción del artículo 66 LGT o los plazos para la interposición de recursos o reclamaciones por parte de los contribuyentes.

La misma conclusión se alcanza del análisis de la regulación general de los plazos de suspensión que pueden concurrir en el procedimiento inspector regulados en el artículo 150.3 LGT a partir de la reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT. La exposición de motivos de dicha ley de reforma explica la razón de ser y funcionamiento de los cambios en el cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector, destacando para resolver esta cuestión el siguiente extracto (el subrayado y negrita es nuestro):

<<La reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección y, como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que la Administración Tributaria dispone para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones. No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la Ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, pudiéndose extender la duración del procedimiento por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo o cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

Las consecuencias de la superación del plazo del procedimiento inspector serán las actualmente previstas.>>

Desde la entrada en vigor de dicha reforma, se fijan una serie de circunstancias objetivas que conllevan la suspensión del procedimiento, debiendo esos días ser descontados a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Como indica la exposición de motivos de tal reforma, el fin de incluir causas objetivas respecto al régimen anterior -que permitía descontar los periodos de dilaciones y de interrupción justificada del artículo 104.2 LGT, que sí están sujetos a estrictos requisitos de motivación- es eliminar ese complejo sistema, otorgando mayor seguridad jurídica a la duración del procedimiento y reduciendo significativamente la conflictividad tributaria que derivaba precisamente de la subjetividad en el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo. Así lo muestra el tenor literal del preámbulo de la reforma:

<<Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:

a) Simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo. Asimismo, se suprime el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.

b) Una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.

c) Reducir significativamente la conflictividad tributaria.>>

El principio de especialidad normativa -lex specialis derogat legi generali- consolidado por nuestra jurisprudencia como principio general del derecho obliga a estar en primer lugar a las normas específicas que regulan la suspensión "sui generis" derivada del estado de alarma por la situación sanitaria del COVID-19. De la misma se infiere, como se ha razonado en esta resolución, que la causa de suspensión del plazo de duración del procedimiento es objetiva -en contra de lo mantenido por el escrito de alegaciones-, dadas las dificultades de continuarlo asociadas al estado de alarma que generó la pandemia entre dichas fechas, siendo la razón por la que se prevé la suspensión del procedimiento sin estar condicionado a ningún requisito de motivación o del momento en qué se encontrase dicho procedimiento administrativo.

Aún así, resulta útil para la interpretación de este supuesto de suspensión especial la aplicación de las reglas generales del procedimiento inspector y de las suspensiones que le puedan afectar, de la que se desprende también que tales periodos de suspensión concurren por causas objetivas, reforzando así la conclusión alcanzada por este TEAC.

Por último en relación a esta cuestión, la entidad reclamante mantiene que no procede la suspensión al haber la Inspección de los Tributos continuado con las actuaciones, esgrimiendo que existen 9 archivos en el expediente electrónico sobre los que, si se analizan sus propiedades, consta que fueron creados por el actuario en fechas en las que estaba en vigor la suspensión asociada al estado de alarma, siendo así improcedente extender en 78 días la duración del procedimiento.

Pues bien, el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, previamente transcrito, prevé la suspensión del procedimiento de comprobación, permitiendo no obstante a la Administración *<<impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles>>*.

Para entender tal disposición debe nuevamente efectuarse la interpretación en el marco del contexto que motiva su aprobación, la realidad social existente en dichos meses y la finalidad perseguida, tal y como reconoce el artículo 3 del Código Civil, al que se remite el artículo 12.1 LGT para la interpretación de las normas tributarias.

La crisis sanitaria del COVID-19 implicó la aprobación de una serie de normas -encabezadas por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma- que impusieron restricciones sin precedentes en el ámbito de la movilidad, con un confinamiento que impidió que se produjesen encuentros entre personas e imposibilitó la práctica ordinaria de la mayoría de profesiones.

Estas restricciones extraordinarias impuestas para hacer frente a los efectos de la pandemia suponían, entre otras consecuencias, la imposibilidad de que la Administración Tributaria continuase con los trámites de los procedimientos administrativos, que requieren en muchos casos de interacción de ésta con otros órganos y/o contribuyentes. Ante la incapacidad de que se pudiese garantizar la realización de los trámites propios del procedimiento administrativo, se adoptó la suspensión de los procedimientos, pudiendo efectuar únicamente aquellos que tuviesen la consideración de imprescindibles.

Yerra la entidad reclamante en su argumentación porque confunde los trámites del procedimiento administrativo -cuya realización estaba suspendida por las razones señaladas salvo que fuesen imprescindibles- con el trabajo propio e interno de los funcionarios de la Administración.

Los documentos que de acuerdo con el escrito de alegaciones han sido creados por la Dependencia durante la vigencia del estado de alarma son documentos de Excel y de Word empleados por los actuarios para ordenar la información y facilitar su análisis en el marco de la comprobación.

Estos documentos no constituyen un trámite del procedimiento, que son los actos cuya realización se impedía por la suspensión aprobada. Resulta ilustrativa la definición de procedimiento administrativo contenida en el preámbulo de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas (en adelante, -LPACAP-), que define el procedimiento administrativo como <<el conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración>>.

Así, los trámites del procedimiento son las actuaciones formales que impulsan su desarrollo desde el inicio hasta el fin, como son, sin ánimo de ser exhaustivos, la notificación de inicio, comunicaciones, desarrollo de visitas con extensión de diligencias, personaciones, requerimientos, trámites de puesta de manifiesto del expediente y de alegaciones, notificaciones de la propuesta de resolución y notificación de la resolución en sí misma.

Estos son los trámites que integran el procedimiento de inspección tributaria. Son estos los actos de trámite que, dependiendo del caso, pueden requerir o no representación (artículo 5 LPACAP), que según el tipo de contribuyente pueden estar obligados a su realización por medios electrónicos (artículo 14.2 LPACAP), los actos que el contribuyente tiene derecho a conocer en todo caso (artículo 53.1.a) LPACAP), que deben impulsarse por medios electrónicos (artículo 71 LPACAP), que deben concentrarse si es admisible su impulso simultáneo (artículo 72.1 LPACAP) y que no son susceptibles de recurso separado salvo si deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos (artículo 112.1 LPACAP).

Y estos no pueden confundirse con los meros documentos de trabajo interno que son realizados por los funcionarios de la Administración para, en este caso, facilitar el análisis de la documentación e información facilitada por la entidad, y que en ningún caso suponen un documento formal que constituya un acto de trámite del procedimiento.

Se trata de meros documentos de trabajo propios -documentos en formato Excel y Word ordenando información de los pagos de agentes de cada jugador- que no son nunca susceptibles de ser impugnados, ni existe obligación de facilitarlos al contribuyente ni de desarrollarlos por medios electrónicos, al ser simples herramientas de trabajo utilizadas por la Inspección -como podría haber analizado la información libremente de otra forma según el criterio y forma de operar de cada actuario-, y que no constituyen ningún acto de trámite del procedimiento inspector.

Lo que impidieron las normas aprobadas para hacer frente a la crisis sanitaria fue el desarrollo de trámites del procedimiento, debido a que las restricciones imposibilitaban su desarrollo en los términos expuestos. De hecho, y para evitar una nueva paralización en estos casos, se modificaron a partir del 16 de junio de 2020 los artículos 99 y 151.1 LGT, que permiten el desarrollo de las actuaciones a través de sistemas digitales, permitiendo así que se efectúen los trámites del procedimiento administrativo aún en caso de que concurren restricciones como las que se aprobaron con el estado de alarma de marzo de 2020. Pero al no existir tal posibilidad durante la duración del estado de alarma, fue necesario suspender todos los trámites de los procedimientos administrativos.

Ello no afecta lógicamente al trabajo interno de los órganos de la Inspección de los Tributos que, de acuerdo con el escrito de alegaciones, parece inferirse que deberían haber permanecido inactivos durante los 78 días computados, sin analizar documentación alguna -aunque contasen ya con ella-, investigar o desempeñar las tareas que dependen únicamente de ellos mismos.

Tal argumento no sólo es contrario a la normativa que suspende los plazos administrativos, ya que impide simplemente que la Administración Tributaria efectúe trámites administrativos -salvo los imprescindibles- pero no impone la obligación de sus funcionarios de dejar de trabajar, sino que además resulta contrario al principio de eficiencia que debe regir toda actuación administrativa en virtud del artículo 103 de la Constitución Española. Precisamente, si durante esos meses no podían efectuarse trámites administrativos, lo correcto era continuar efectuando las tareas autónomas que simplemente dependían de ellos, para cuando se reanudasen los procedimientos estar preparados para avanzar lo más rápido posible, garantizando un servicio efectivo a los ciudadanos y una mayor eficacia en su desempeño, de acuerdo con los principios plasmados en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, -LRJSP-).

A la luz de lo expuesto procede desestimar la pretensión formulada por el **Axy**, ya que para el cómputo del plazo del procedimiento inspector se debe tener en cuenta la suspensión de 78 días transcurrida entre el 14 de marzo y 30 de mayo de 2020, habiéndose producido la puesta a disposición del Acuerdo de liquidación en sede electrónica dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Quinto. *Sobre el posible efecto preclusivo de los procedimientos de comprobación limitada tramitados por los órganos de gestión tributaria.*

El escrito de alegaciones mantiene que, con carácter previo al inicio del procedimiento inspector, se tramitaron procedimientos de comprobación limitada para comprobar las retenciones practicadas en los meses transcurridos entre los años 2015 y 2018, es decir, los mismos periodos que son posteriormente comprobados en las actuaciones inspectoras.

Por ello, defiende que las liquidaciones provisionales dictadas en los procedimientos de gestión tienen efectos preclusivos en virtud del artículo 140 LGT, y en la medida en que no han aparecido nuevos hechos o circunstancias derivados de actuaciones distintas, no puede ahora nuevamente la Administración Tributaria regularizar tales ejercicios.

Además, mantiene a este respecto que si la Administración Tributaria se autolimitó a una comprobación meramente formal en el primer procedimiento de comprobación, no puede iniciar otro posterior para solicitar documentación distinta que pudo haber sido requerida con anterioridad.

La cuestión objeto de controversia versa sobre la posibilidad de iniciar un procedimiento inspector relativo a las retenciones practicadas en los meses transcurridos entre los años 2015 y 2018 cuando se han realizado previamente procedimientos de comprobación limitada con el mismo objeto.

El artículo 140.1 LGT recoge el carácter preclusivo de las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada en los siguientes términos:

<<Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.>>

Este precepto, cuya razón de ser se encuentra en el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española, constituye una garantía para los contribuyentes, de manera que una vez revisada su situación administrativa no pueda existir una segunda revisión, salvo que en otro procedimiento se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas y se especifiquen en la nueva resolución que se dicte.

El carácter preclusivo del procedimiento de comprobación limitada ha sido delimitado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en múltiples sentencias, pudiendo destacar, entre otras, las de 22 de septiembre de 2014 (recurso de casación nº 4336/2012), 19 de octubre de 2017 (recurso de casación nº 1980/2016), 19 de julio de 2017 (recurso de casación nº 1634/2016) y de 4 de marzo de 2021 (recurso de casación nº 3906/2019). En concreto, en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 se concluye que:

<<La prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, «salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.>>

Como bien señala la entidad reclamante, es doctrina vinculante de este TEAC fijada en resoluciones de fechas 20 de octubre de 2021 (RG 5195/18) y 22 de noviembre de 2021 (RG 4897/18), ambas disponibles en DYCTEA, que, en aplicación del criterio del Tribunal Supremo plasmado en la sentencia de 26 de noviembre de 2020 (recurso de casación nº 1072/2019), reiterado en la sentencia de 4 de marzo de 2021 (recurso de casación nº 3906/2019), si la Administración se "autolimitó" en el primer procedimiento de comprobación a la realización de una comprobación meramente formal, esa "autolimitación" no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación por el mismo concepto impositivo y periodo para solicitar una documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración o que ésta no pudiera haber solicitado al contribuyente en la primera comprobación realizada, debiendo analizarse si es esta la circunstancia que concurre o no en este caso, según lo manteniendo por el escrito de alegaciones.

De la documentación obrante en el expediente resulta que la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes desarrolló cuatro procedimientos de comprobación limitada, referentes a los meses de los años 2015, 2016, 2017 y 2018, limitando su alcance en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

<<Comprobar la correcta cuantificación, por el obligado tributario, de las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF declarado respecto a los perceptores que no han presentado autoliquidación de IRPF del ejercicio correspondiente incluidos en su declaración informativa, modelo 190, del ejercicio reseñado presentada hasta la fecha y, en particular, respecto de aquéllos que se relacionan en la propuesta de liquidación provisional que se anexa.>>

En contra de lo esgrimido por el escrito de alegaciones, los procedimientos de comprobación limitada no comprueban la totalidad del objeto retenciones e ingresos a cuenta del trabajo personal/profesional, sino que limita su alcance simplemente a las retenciones efectuadas sobre ciertos individuos en particular, que son aquellos que

se especifican expresamente en el anexo del requerimiento, por no haber presentado declaración personal de IRPF -obtienen rendimientos del Axy por importe inferior al que se fija para la obligación de declarar-.

Estos son: ... (ejercicio 2015), ... (ejercicios 2015, 2016 y 2017), ... (ejercicio 2015), ... (ejercicio 2015), .. (ejercicios 2015 y 2016), ... (ejercicio 2015), ... (ejercicio 2015), ... (ejercicio 2015), ... (ejercicio 2015), ... (ejercicios 2015, 2017 y 2018), ... (ejercicio 2015), ... (ejercicio 2015), ... (ejercicios 2016, 2017 y 2018), ... (ejercicio 2016), ... (ejercicio 2017), ... (ejercicio 2018) y ... (Ejercicio 2018).

De los datos obrantes en el Acuerdo de liquidación impugnado consta que ninguna de estas personas coincide con los jugadores y/o técnicos para los que se ha comprobado la legalidad de las retenciones efectuadas en el procedimiento inspector, por lo que no coincide el alcance de ambos procedimientos.

No es que la Administración Tributaria se haya autolimitado a comprobar aspectos meramente formales en los procedimientos gestores como erróneamente mantiene la entidad reclamante, sino que el objeto de la comprobación ha sido diferente.

Por lo tanto, al ser distinto el objeto de ambos procedimientos, el procedimiento inspector posterior no se ve limitado por el efecto preclusivo de los procedimientos de comprobación limitada desarrollados previamente por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, debiendo rechazarse la pretensión formulada al respecto.

Sexto. *Sobre la calificación de las cantidades satisfechas por la entidad Axy a los diferentes agentes intermediarios.*

La entidad reclamante satisfizo más de 34 millones de euros (IVA incluido) a lo largo de los periodos impositivos objeto de comprobación a agentes intermediarios por servicios, de acuerdo con el escrito de alegaciones, prestados en favor del club.

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero, en cambio, y siguiendo el resultado de la regularización al mismo club efectuada para los periodos impositivos previos, consideró que realmente se estaban asumiendo pagos que correspondían a los jugadores, ya que los agentes son realmente los representantes de estos últimos, sin que presten ningún servicio en favor del club.

Esta calificación implica dos consecuencias:

Las cantidades satisfechas a los agentes lo son en concepto de rentas del trabajo dependiente de los jugadores sujetas a sistema de retención.

Las cuotas de IVA soportado asociadas no resultan deducibles en el impuesto indirecto, por lo que deben ser consideradas como mayor renta del trabajo de los jugadores y, con ello, mayor gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, implicando un ajuste negativo en la base imponible de este impuesto por el importe de dichas cuotas de IVA soportado.

Axy se opone al ajuste formulado señalando que los pagos se efectúan por servicios prestados por los agentes en su propio favor. Así, comienza indicando que los jugadores no son sólo trabajadores del club, sino que constituyen parte de su inmovilizado material de acuerdo con sus normas específicas de contabilidad, por lo que su cotización es lo que permite determinar realmente el valor del club.

La normativa de la **TW**, para proteger a los jugadores en las negociaciones, exige que los clubes deban ponerse en contacto con éstos a través de un agente necesariamente. Sin embargo, en muchas ocasiones los servicios de estos intermediarios se prestan de forma casi exclusiva en favor del club, ya que el club ordena al agente que consiga un traspaso o cesión del jugador con otro equipo, logrando el traspaso de jugadores cuando aún tienen valor relevante, y permitiendo sanear el vestuario y el límite salarial al que están sujetos los equipos, lo que redundará en beneficio de la entidad más que del jugador.

Además, la figura del agente resulta clave también durante el periodo de cumplimiento del contrato, ya que aunque los contratos suscritos imponen obligaciones a los jugadores, estos no tienen la formación ni la capacidad para entender las cláusulas contractuales ni el régimen disciplinario asociado, siendo necesario que el agente les traduzca y explique qué se espera de ellos, especialmente en el caso de deportistas profesionales muy jóvenes.

De hecho, aunque el Acuerdo de liquidación pone énfasis -como en regularizaciones anteriores- en la incompatibilidad de que el agente pueda prestar servicios en favor tanto de club como del jugador, se produce a partir de 2015 un cambio normativo en el Reglamento de la **TW** que permite esta representación dual, reconociendo que es posible que el agente preste también servicios en favor del club, como acontece en este caso, por lo que no puede entenderse que las retribuciones satisfechas en favor de los agentes lo hayan sido asumiendo un pago que corresponde realmente a los jugadores.

Con carácter previo al análisis del fondo de la cuestión, y aún cuando nada se alega por la entidad reclamante respecto a un posible defecto formal en la figura empleada en la regularización de este ajuste por parte del órgano que desarrolla el procedimiento inspector, corresponde a este Tribunal Económico Administrativo Central

entrar a conocer de todas las cuestiones de hecho y de derecho que se deriven del expediente, tal y como reconoce el artículo 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, -LGT-).

En el caso que nos ocupa, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero emplea la figura de la **calificación** para regularizar los pagos efectuados a los jugadores de forma encubierta a través de sus agentes. Así, **Axy** formalizó durante los años objeto de regularización contratos de servicios de intermediación con quienes ostentaban asimismo la condición de agentes de los jugadores de la plantilla a fin de que prestasen hipotéticos servicios al club.

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero consideró que los agentes prestaban únicamente servicios de representación de forma efectiva a los jugadores y no al club, de manera que los pagos efectuados por el club a los agentes eran una manifestación de que se había pactado por el club con los jugadores que pagaría en su nombre la remuneración por tales servicios. Ante esto, la Dependencia recalifica, empleando para ello la figura del artículo 13 LGT, los pagos efectuados por el club a los agentes, pasando a considerarse como rendimiento del trabajo de los jugadores, con los ajustes pertinentes tanto en materia del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley General Tributaria prevé la existencia de tres cláusulas antiabuso genéricas como son la calificación, el conflicto en aplicación de la norma tributaria y la simulación, debiendo emplearse cada una de ellas para los supuestos fijados normativamente. Su regulación se recoge fundamentalmente en los artículos 13, 15 y 16 LGT en los siguientes términos:

<<Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

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

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

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

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

Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. 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.>>

Cada uno de estos mecanismos antiabuso deberá ser empleado en los supuestos para los que ha sido configurado normativamente, no resultando plenamente intercambiables entre sí. La jurisprudencia del Tribunal Supremo fijada en la sentencia de 2 de julio de 2020 (n.º recurso 1433/2018) y confirmada en la sentencia del Alto Tribunal de 22 de julio de 2020 (n.º recurso 1432/2018) delimita la utilización de la figura de la calificación en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

<<TERCERO. Breve referencia a las figuras aquí concernidas: calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación.

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

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

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

3. Muy sintéticamente, cabría decir que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes.

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

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

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

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

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

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

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

Es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o negocios realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

6. Es evidente que la interpretación del ordenamiento tributario constituye el punto de partida de cualquier actividad del aplicador del Derecho, incluido -obvio es decirlo- la Administración tributaria. De esta forma, el intérprete habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria.

Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria, si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes.

Y la cláusula antielusión de cierre (el artículo 15 de la Ley General Tributaria) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes.

CUATRO. Criterio interpretativo de esta sentencia y respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión.

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

No es necesario efectuar especiales esfuerzos dialécticos para colegir que una actividad de esa naturaleza es algo más que una simple calificación de los "hechos, actos o negocios realizados" conforme a su verdadera naturaleza, aunque solo sea porque el acuerdo de liquidación (y la propia resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional que lo convalida, así como la sentencia recurrida que lo reproduce) incorpora expresiones incompatibles con tan genérica potestad, como -por ejemplo- la de estar en presencia de "aparentes empresarios individuales" o la existencia de "empresas artificiosamente creadas de las que son titulares la Sra. ... , el Sr. ... y el Sr. ... " o la finalidad constatada de "aliviar la carga tributaria que debería soportar aquella entidad a los efectos del impuesto sobre sociedades y del IVA".

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

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

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

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

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

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

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

En el presente caso, el Acuerdo de liquidación considera que el pago efectuado por el club a los agentes no se corresponde con un servicio prestado por estos a la citada entidad, sino por el servicio que prestan es realmente en favor de los jugadores a quienes representan. Al asumir el club el pago de una cantidad que corresponde en realidad a los jugadores, se está encubriendo un mayor rendimiento del trabajo en favor de los mismos, con los efectos jurídico tributarios ya reseñados.

Pues bien, este Tribunal Económico Administrativo Central considera que se ha excedido el ámbito de la calificación en esta regularización, haciendo un uso que va más allá de lo previsto por el artículo 13 LGT.

Los contratos formalizados entre el club y los agentes tienen por único objeto tratar de justificar que estos prestan servicios efectivos en favor del **Axy**. Ahora bien, la regularización no consiste en recalificar las cantidades abonadas entre el club y los agentes en función de la naturaleza de la operación, sino que va más allá, considerando como inexistente tal prestación de servicios, siendo un mero artificio que permitiese encubrir el pago de cantidades que benefician a los jugadores y que tiene además como fin último reducir la carga fiscal asociada a dichos pagos.

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero acredita en el Acuerdo de liquidación la inexistencia de servicios por parte de los agentes al club, sirviendo el contrato formalizado entre ambas partes para encubrir el pago de retribuciones a los jugadores. Como principales evidencias de ello destacan, descritas de forma sucinta, sin perjuicio de su análisis exhaustivo efectuado en el Acuerdo de liquidación, las siguientes:

Absoluta dependencia del contrato formalizado entre cada agente y el club con el que a su vez el club suscribe con los jugadores y/o técnicos representados por dicho agente.

Falta de sentido económico de la organización relativa a las relaciones entre el club y los agentes.

Absoluta ausencia de pruebas que acrediten la posible existencia de servicios prestados por los agentes en favor del club.

Noticias de prensa que acreditan que los agentes son representantes de los jugadores y/o técnicos de las diferentes disciplinas deportivas, sin que conste, en contraposición, ninguna en que aparezcan como agentes del club.

Falta de registro de los contratos de intermediación suscritos entre el club y los agentes en el **QR** (en adelante, **-QR-**) a pesar de existir obligación legal de su inscripción y de sí constar depositados los formalizados entre dichos agentes y los jugadores.

Prestar servicios por los agentes en favor del club supondría un incumplimiento de las normas reguladoras de la actuación de los agentes intermediarios, tanto en el caso de contratos suscritos bajo la vigencia del Reglamento de la **TW** de 29 de octubre de 2007 como los formalizados a partir de la entrada en vigor del nuevo Reglamento, producida el 1 de abril de 2015. La misma situación se produce para los jugadores del equipo de ... en virtud de las "Internal Regulations" de la

Reconocimiento expreso de que los agentes prestaban servicios en favor de los jugadores y no del club, prestado por los propios jugadores en sus autoliquidaciones del impuesto personal, en regularizaciones anteriores o en distintos procedimientos judiciales.

Por lo tanto, mediante este mecanismo de pago, el **Axy** abonó las comisiones a los agentes no por servicios que estos le habían prestado, sino asumiendo un pago que correspondía en realidad a los jugadores, verdaderos destinatarios de los servicios de sus representantes, con la finalidad de lograr un beneficio fiscal en un doble sentido:

Si les hubiesen facturado sus agentes directamente, los jugadores deberían haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela al tener consideración de consumidores finales, no ostentando la condición de sujeto pasivo del impuesto (a diferencia del club).

Si el club hubiese incluido el importe de las comisiones abonadas en la retribución de los jugadores, al obtener estos una mayor remuneración, habría aumentado la base imponible y consiguiente tributación en su impuesto personal -IRPF o IRNR según el caso-. Dado que es frecuente en el deporte profesional la negociación de los contratos pactando una remuneración en términos netos, este mecanismo permitía al club el ahorro de parte de los salarios.

Siguiendo la jurisprudencia previamente recogida del Tribunal Supremo, la regularización efectuada excede de lo previsto para la calificación del artículo 13 LGT, ya que supone desconocer la actividad económica declarada formalmente por los agentes y el club, así como atribuir rentas y cuotas del IVA soportadas a los jugadores, todo ello con el objetivo final de reducir la carga fiscal.

Por último, resulta importante destacar que este pronunciamiento resulta conforme a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, fijada en sentencia de fecha 23 de febrero de 2023 (recurso de casación nº 5730/2021), en la que se analizaba un caso análogo, en el que los órganos de la Inspección de los Tributos regularizaban empleando el mecanismo de la calificación los pagos encubiertos por otro club a sus jugadores, formalizando para ello contratos de servicios con los agentes de estos últimos. En concreto, el Alto Tribunal resuelve (el subrayado es nuestro):

<<SEXTO.-Aplicación al caso enjuiciado de la doctrina jurisprudencial expuesta en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (recurso de casación 1429/2018) y 22 de julio de 2020 (recurso de casación 1074/2020).

La doctrina jurisprudencial que acabamos de reseñar no resulta desconocida para la Sala de instancia. Sin embargo la considera intrascendente para el caso, y ante su invocación por la demandante manifiesta que «[...] [s]in llegar a comprender cómo afecta la delimitación de las meras potestades de calificación de la Administración tributaria que hace el Tribunal Supremo en dichas sentencias a este supuesto» (sic), le parece bastante con las consideraciones que se contienen en el acto impugnado y se limita a aseverar que «[...] en la resolución del TEAC se afirma que la repercusión del IVA por la prestación de servicios profesionales sujeta y no exenta, es correcta, lo que considera erróneo es el destinatario de las facturas que deben serlo los jugadores. Aprecia el TEAC que el club no tiene ningún perjuicio económico pues las comisiones pagadas forman parte de la retribución al jugador en el ámbito de la relación laboral que les une. El ingreso de las cuotas repercutidas de IVA es conforme a Derecho y no existe ningún ingreso indebido que deba reconocerse al club. La Administración tributaria ni ha entrado en el conflicto de la aplicación de la norma tributaria que corresponde, ni ha declaración (sic) la simulación [...]» (FD sexto).

Sin embargo resulta patente que, contrariamente a lo expresado en la sentencia recurrida, el examen de la pretendida actuación de calificación tributaria sí debe efectuarse bajo los criterios interpretativos expuestos en las STS de 2 y 22 de julio de 2022, cit. que exponen la actual doctrina jurisprudencial acerca de los límites entre calificación, conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, en las que hemos remarcado el alcance de la exigencia legal de diferenciar adecuadamente los límites entre una y otra figura, y el deber de la Administración de ajustar el uso de las potestades de calificación, declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y apreciación de simulación a las características reales del acto, negocio o hecho con trascendencia tributaria regularizado. Solo manteniendo el rigor necesario en la aplicación en cada caso de la figura que resulte pertinente, podrá cobrar efectividad el esquema diseñado por el legislador en la actual Ley General Tributaria, aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en línea con la reforma de los art. 23, 24 y 25 Ley 230/1963, introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Pues bien, a diferencia de lo razonado en la sentencia recurrida, consideramos que en el caso que se enjuicia, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica. La calificación de los hechos imposables, ya se ha dicho, es una operación consistente en determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado. Por tanto es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas. Sin embargo, lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular el pago de la prestación de servicios, sobre el que se ha repercutido el IVA que es objeto de liquidación en la regularización objeto de este litigio. Este negocio jurídico es dejado de lado en el proceso de la supuesta calificación, y, aislando del mismo un determinado elemento, la prestación consistente en el pago, ésta es separada por completo de aquel negocio al que respondía -en la intención de los contratantes- y se atribuye la causa y finalidad de esa prestación, y sus consecuencias tributarias, al cumplimiento de otro negocio jurídico distinto, entre sujetos parcialmente diferentes, que es el contrato de representación entre jugador y agente. Paradójicamente, el acuerdo sancionador considera que estamos ante una infracción leve, no aprecia la existencia de ocultación, y considera que la culpabilidad viene determinada, no por una actuación dolosa, sino por la omisión de la diligencia debida, apreciación que parece difícil de concordar con el esquema operativo que construye el acuerdo de liquidación.

No corresponde a este Tribunal determinar si la Administración debió declarar la existencia de simulación negocial, incardinable en el art. 16 LGT, y para cuya apreciación en el propio acto de liquidación está habilitado (art. 16.2 LGT) -no en vano el proceso argumentativo recuerda vivamente a la denominada simulación en la causa que algunas veces ha sido examinada en nuestra jurisprudencia-, o una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de normas tributarias, delimitado en sus presupuestos y consecuencias en el art. 15 LGT. Entre una y otra figura existen obviamente diferencias relevantes, tanto en sus presupuestos como en sus consecuencias -en especial las sancionadoras-, pero también procedimentales y de garantía, por la necesidad de un informe en el caso de conflicto. Sobre todo ello se extienden nuestras sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 citadas, a las que hemos de remitirnos. También es cierto que existen zonas de aparente conflicto o superposición de estas figuras que no hacen siempre fácil optar por una u otra calificación, aunque desde luego, las dificultades se presentan más vivamente en la delimitación entre conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, pero no entre estas potestades y la genuina operación de calificación jurídica, por más que el margen de aplicación de ésta última se trate de ensanchar por la Administración más allá de sus límites naturales, como ha ocurrido aquí. Lo relevante para nuestro enjuiciamiento es que, en este caso, el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible, pues en modo alguno se limita la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que aísla el flujo económico de ese negocio, y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias. Como hemos declarado en las sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 citadas, las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como

calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto.

Procede, en consecuencia, reiterar la doctrina declarada en las STS de 2 de julio de 2020 y 22 de julio de 2020, cits., y estimar el recurso de casación y el recurso contencioso-administrativo, sin que sea relevante entrar en el examen de la idoneidad del Reglamento de Agente de Jugadores para efectuar la operación de calificación, al que se refiere la cuestión de interés casacional, pues ya se ha dicho que no es tal la naturaleza jurídica del resultado del proceso aplicativo efectuado por la Administración. En cuanto a la segunda cuestión de interés casacional, relativa al principio de íntegra regularización, carece de relevancia una vez estimado el recurso contencioso-administrativo y anulada la regularización que habría de alcanzar esa plena efectividad, sin perjuicio de señalar que se trata de una cuestión en buena medida resuelta, en términos generales, en nuestras STS de 26 de mayo de 2021 (rec. núm. 574/2020) y de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020), entre otras.>>

En base a lo expuesto, procede anular el ajuste referente a la regularización de los pagos efectuados por el club a los agentes de los jugadores, por cuanto dicha regularización efectuada a través del mecanismo de la calificación excede de los límites permitidos por el artículo 13 LGT, no resultando conforme a derecho.

Séptimo. Sobre la sanción.

Como ha sido expuesto en los antecedentes de hecho de la presente resolución, la regularización practicada por la Inspección de los Tributos en la liquidación derivada del acta de disconformidad que es objeto de reclamación consistió en dos ajustes:

La calificación de los pagos efectuados por el club a los agentes de los jugadores y entrenadores de distintas disciplinas deportivas como rendimientos del trabajo de los mismos.

La constancia de que el cese de la relación laboral de ciertos deportistas con el club no se produjo por un despido improcedente, sino como consecuencia de un mutuo acuerdo entre las partes, por lo que la indemnización satisfecha no tenía derecho a exención y debería haber estado sujeta a retención en el momento de su abono, regularizando las retenciones pendientes no ingresadas.

Respecto al primero, dado el improcedente uso de la figura de la calificación, ha sido objeto de anulación en el Fundamento de Derecho anterior.

El segundo de los ajustes cuenta con conformidad de la entidad reclamante, dado que nada se alega en su contra en el escrito de alegaciones.

No obstante, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero sancionó únicamente la conducta regularizada en relación a los pagos efectuados por el club a los agentes de los jugadores y entrenadores. De acuerdo con lo plasmado por el instructor en el acta de disconformidad, se consideró que la regularización efectuada por las cuantías dejadas de ingresar en concepto de indemnización por despido no daba lugar a una conducta sancionable.

Por lo tanto, en la medida en que la sanción impugnada únicamente se basaba en la regularización de los pagos efectuados por el club a los agentes asumiendo un pago que realmente correspondía a los jugadores y/o técnicos, y dicho ajuste ha sido anulado en el Fundamento de Derecho anterior de esta resolución, procede asimismo la anulación del Acuerdo sancionador asociado, sin que resulte necesario el análisis de las alegaciones formuladas por la entidad reclamante respecto al fondo.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.