

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 12 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 944/2021****SUMARIO:**

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. *Comisiones pagadas por los clubes de fútbol en nombre de los jugadores a los agentes que les representan.* La regularización consistió en la imputación al demandante, futbolista profesional, en concepto de rendimientos del trabajo personal, de los pagos efectuados a su representante (agente de futbolistas), actuando en su nombre y defendiendo sus intereses en la contratación de aquél por el club de fútbol Real Madrid. Considera asimismo que los pagos satisfechos por el Real Madrid retribuían dichos servicios de representación prestados por el agente al aquí demandante y, por tanto, en la medida en que el Real Madrid, empleador del obligado tributario, asumió su pago, procede calificar fiscalmente dichas cantidades como rendimientos del trabajo personal del futbolista, que era quien debía haber retribuido a su representante por los servicios que éste le prestó. En consecuencia, en la regularización practicada, la Inspección atribuye al demandante, en concepto de rendimientos de trabajo personal, las retribuciones que el club de fútbol Real Madrid satisfizo a la sociedad del agente del jugador. Del conjunto formado por la demanda, las conclusiones y el escrito presentado al amparo del art. 270 LEC, se desprende que uno de los motivos del recurso consiste en reprochar a la Administración un exceso en el ejercicio de las facultades de calificación que le confiere el art. 13 LGT, al imputar al jugador como rendimiento del trabajo las cantidades que el Club satisfizo a la entidad de su representante en razón a que el representante lo es del jugador y actúa en su nombre y beneficio. Al igual que en otras ocasiones enjuiciadas por la Sala [Vid., SAN de 31 de enero de 2024, recurso n.º 115/2020, y al hilo de las SSTs de 23 de febrero de 2023, recursos n.º 5730/2021 y 5915/2021] la Sala resuelve que la Administración se excede de lo permitido por el art. 13 LGT ya que no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica, sino que ha ido más allá "prescindiendo por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones" y que, en todo caso, debería haber utilizado para tal fin otras figuras previstas en el ordenamiento jurídico (arts. 15 o 16 LGT) y, al no haberlo hecho, ha utilizado una vía inapropiada para llevar a cabo la regularización realizada, por lo que procede la anulación de los "acuerdos de liquidación y sancionador impugnados, que se declaran sin valor ni efectos, con las consecuencias legales a dicha declaración".

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN CUARTA****Núm. de Recurso: 0000944/2021****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 0011306/2021****Demandante: Bernardino****Procurador: BEATRIZ MARIA GONZALEZ RIVERO****Letrado: IVAN ZALDUA AZKUENAGA****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.: D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU****S E N T E N C I A Nº:****Ilma. Sra. Presidente:****Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA****Ilmos. Sres. Magistrados:****D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU****Dª. CARMEN ALVAREZ THEURER**

Síguenos en...

D^a. ANA MARTÍN VALERO
D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a doce de marzo de dos mil veinticinco.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Cuarta) ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso contencioso-administrativo **núm. 944/2021**, interpuesto por **D. Bernardino** representado por la Procuradora D^a Beatriz María González Rivero frente a la resolución de 23 de marzo de 2021, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), en la reclamación núm. NUM000, desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra liquidación del IRPF, ejercicio 2012 y sanción subsiguiente; siendo parte demandada la Administración del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La representación procesal del recurrente expresado interpuso ante esta Sala con fecha 31 de mayo de 2021 recurso contencioso administrativo contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión mediante Decreto de 1 de junio de 2021, con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-Recibido el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente, la cual formalizó la demanda mediante escrito presentado el 27 de julio de 2021 en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: "*(...) dicte en su día Sentencia, tras los trámites legales y el recibimiento a prueba que esta Parte desde hoy interesa, acordando dejar sin efecto el Acuerdo de Liquidación mediante el que se práctica una liquidación por importe de 168.083,06 euros, intereses de demora incluidos, en lo relativo al IRPF 2012 de esta Parte así como el Acuerdo Sancionador derivado de dicho procedimiento mediante el que se impone a esta Parte una sanción por importe de 120.424,52 euros, por no ser conformes a Derecho, con reembolso a esta Parte del coste de los avales aportados para suspender la ejecución del acto y con expresa imposición de costas a la parte demandada*".

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 15 de noviembre de 2021, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportuno, terminó suplicando la desestimación del recurso y la confirmación del acto impugnado.

CUARTO.-Fijada la cuantía del procedimiento, quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que fue fijado para el día 5 de marzo de 2025, fecha en que tuvo lugar.

QUINTO.-La cuantía del recurso se ha fijado en 288.507,58 euros.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Se debate en este proceso la conformidad a Derecho de la resolución de 23 de marzo de 2021, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) en la reclamación núm. NUM000, desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra liquidación del IRPF, ejercicio 2012 y sanción subsiguiente.

SEGUNDO.-La regularización que se encuentra en el origen de este proceso consistió en la imputación al demandante, en concepto de rendimientos del trabajo personal, de los pagos efectuados al señor Gines por parte del Real Madrid. Considera la Inspección que el señor Gines fue, durante los períodos comprobados, el representante (agente de futbolistas) del señor Bernardino (futbolista profesional), actuando en su nombre y defendiendo sus intereses en la contratación de aquél por el club de fútbol Real Madrid el 5 de agosto de 2009. Considera asimismo que los pagos satisfechos por el Real Madrid al señor Gines en virtud del contrato suscrito el 11-11-2009 retribuían dichos servicios de representación prestados por el

Síguenos en...



agente al aquí demandante y, por tanto, en la medida en que el Real Madrid, empleador del obligado tributario, asumió su pago, procede calificar fiscalmente dichas cantidades como rendimientos del trabajo personal del señor Bernardino, que era quien debía haber retribuido al señor Gines por los servicios que éste le prestó. En consecuencia, en la regularización practicada, la Inspección atribuye al demandante, en concepto de rendimientos de trabajo personal, las retribuciones que el club de fútbol Real Madrid satisfizo a la sociedad del agente del jugador IDUB Servicios Deportivos. Concretamente, 354.000 euros en 2012.

Como consecuencia de la regularización se instruyó expediente sancionador que concluyó con la imposición de una sanción de 120.424,52 euros, por una infracción del art. 191 LGT consistente en 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, así como del art. 194 LGT, por solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

TERCERO.-Del conjunto formado por la demanda, las conclusiones y el escrito presentado al amparo del art. 270 LEC, se desprende que uno de los motivos del recurso consiste en reprochar a la Administración un exceso en el ejercicio de las facultades de calificación que le confiere el art. 13 LGT, al imputar al jugador como rendimiento del trabajo las cantidades que el Club satisfizo a la entidad de su representante en razón a que el representante lo es del jugador y actúa en su nombre y beneficio.

Pues bien, no es esta la primera vez que la Sala tiene que enjuiciar una regularización semejante. Así, en la SAN de 31 de enero de 2024 (rec. 115/2020), cuyo hilo de razonamiento seguimos por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica, recordábamos que:

las STS (dos) de 23 de febrero de 2023 (Rec. 5730/2021 y 5915/2021), que fueron invocadas y aportadas por la parte recurrente mediante escrito presentado en fecha 20 de abril de 2023 del cual se dio traslado a la Abogacía del Estado y formuló alegaciones sobre las mismas, analizan esta misma cuestión y concluyen que la regularización efectuada por la Administración al REAL MADRID, CLUB DE FÚTBOL excede de lo permitido por el art. 13 de la LGT , pues la Administración "no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica", sino que ha ido más allá "prescindiendo por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones". Añadiendo que " no corresponde a este Tribunal determinar si la Administración debió declarar la simulación negocial...o el conflicto en la aplicación de las normas", pero lo que es claro es que lo realizado por la Administración va más allá de lo establecido en el art 13 de la LGT .

Como consecuencia, según el Tribunal Supremo procede la anulación de los "acuerdos de liquidación y sancionador impugnados, que se declaran sin valor ni efectos, con las consecuencias legales a dicha declaración".

Aplicando la doctrina sentada por el Tribunal Supremo al mismo motivo alegado aquí, hemos de concluir que también en este caso la Administración se excedió en el ejercicio de la potestad de calificación que el artículo 13 LGT le confiere, al calificar a los pagos al Agente por el Club como rendimientos de trabajo del jugador pagados por el Club por cuenta del recurrente; y que, en todo caso, debería haber utilizado para tal fin otras figuras previstas en el ordenamiento jurídico (artículos 15 o 16 LGT) y, al no haberlo hecho, ha utilizado una vía inapropiada para llevar a cabo la regularización realizada.

Procede, pues, estimar este motivo por infracción del artículo 13 LGT, lo que implica la anulación de la liquidación y de la sanción, en este concepto concreto.

CUARTO.-En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 de la LRJCA, procede su imposición a la Administración demandada.

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

En nombre de S.M. El Rey, por la autoridad que nos confiere la Constitución de la Nación española,

FALLAMOS

ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 944/2021, interpuesto por la Procuradora doña Beatriz González Rivero, en nombre de **DON Bernardino**, contra la resolución de 23 de marzo de 2021, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) en la reclamación núm. NUM000, desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, desestimatoria de la

reclamación económico-administrativa interpuesta contra liquidación del IRPF, ejercicio 2012 y sanción subsiguiente.

ANULAMOS dicha resolución, así como la **liquidación y sanción** originarias, con **imposición de costas** a la Administración demandada.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que la misma es susceptible recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación, para ante la Sala tercera del Tribunal Supremo, 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.

Definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-En el mismo día de su fecha, fue leída y publicada la anterior Sentencia por la Ilma. Sra. Magistrado Ponente, hallándose constituida en Audiencia Pública, de lo que yo, la Secretario, doy fe.

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

Síguenos en...

