

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 1032/2026 de 22 de septiembre de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 413/2025

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. Simulación. *Un órgano jurisdiccional no puede confirmar una liquidación tributaria fundamentada en la potestad de calificación mediante la introducción de la simulación.* Cuando la Administración tributaria fundamenta una regularización en la potestad de calificación del art. 13 LGT, el órgano jurisdiccional no puede confirmar posteriormente la liquidación introduciendo como fundamento la existencia de una simulación del art. 16 LGT que no hubiera sido previamente declarada por la propia Administración. La sentencia recuerda que las potestades de calificación y de declaración de simulación responden a instituciones jurídicas diferentes y no son libremente intercambiables, de modo que la Administración debe utilizar correctamente la figura jurídica que corresponda y expresar en el acto de liquidación la causa que sustenta la regularización. En el caso analizado, relativo a pagos efectuados por un club de fútbol a agentes o representantes de jugadores, la Administración consideró que dichos pagos constituían en realidad retribuciones de los jugadores y que debían haber estado sometidos a la correspondiente retención, pero articuló la regularización mediante el art. 13 LGT. El Tribunal considera que esta actuación excedió los límites de la potestad de calificación, al atribuir los pagos a una relación jurídica distinta, y rechaza que el órgano judicial pueda subsanar este defecto mediante una nueva calificación basada en la simulación. La revisión jurisdiccional debe limitarse a comprobar la legalidad del acto administrativo tal como fue dictado, sin incorporar posteriormente una fundamentación jurídica que la Administración no utilizó, y la falta de impugnación específica del contribuyente no puede convalidar el defecto. Como consecuencia de la anulación de la liquidación, también debe anularse la sanción vinculada a la deuda tributaria, al desaparecer el presupuesto que la sustenta.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.032/2026**

Fecha de sentencia: 22/09/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 413/2025

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/09/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

Síguenos en...



R. CASACION núm.: 413/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1032/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 22 de septiembre de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **413/2025**, interpuesto por la procuradora doña María Belén Montalvo Soto, en nombre y representación del **CLUB ATLÉTICO DE MADRID, S.A.D.**, contra la [sentencia de 12 de febrero de 2024](#), dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 771/2019. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada [sentencia de 12 de febrero de 2024](#), en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...]"

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto CLUB ATLÉTICO DE MADRID SAD, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D.ª María Belén Montalvo Soto, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 de mayo de 2019, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y, en consecuencia, debemos confirmarla y la confirmamos y con ella los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la recurrente [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora Sra. Montalvo Soto, en nombre y representación del Club Atlético de Madrid, S.A.D, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 13 de noviembre de 2024.

2. En él, tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como norma jurídica que, en principio, serán objeto de interpretación:

- Los [artículos 13, 16, 183 y 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#).
- El artículo 7 del Convenio número 181 de la Organización Internacional del Trabajo sobre las Agencias de Empleo Privado, ratificado por España el 19 de mayo de 1999.
- El [artículo 1255 del Código Civil](#).
- Los [artículos 9.3, 14 y 24 de la Constitución española](#).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 17 de enero de 2025, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Montalvo Soto, en la indicada representación, ha comparecido como recurrente el 4 de febrero de 2025; y

Síguenos en...



el Abogado del Estado, en representación de la AEAT, como parte recurrida, lo ha hecho el 28 de enero de 2025, ambos dentro del plazo de 30 días del [artículo 89.5 LJCA](#).

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de [esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 4 de febrero de 2026](#), en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

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

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

2. La procuradora Sra. Montalvo Soto, en la indicada representación, interpuso recurso de casación en escrito de 24 de marzo de 2026, en que se solicita lo siguiente:

"[...] Que teniendo por presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo, y, en su virtud, tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN, en tiempo y forma, contra la [sentencia de 122-2024 de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional \(Sección 4ª\) dictada en el procedimiento ordinario 771/2019](#) y, previos los trámites procesales procedentes,

Dicte sentencia por la que CASE y ANULE la resolución recurrida ya referenciada, estimando plenamente nuestro recurso en los términos interesados y, consiguientemente, anulando la resolución del TEAC de 14-5-2019 (R.G. NUM000 y 5305/2016) que se impugnó en el procedimiento indicado ante la Sala a quo, así como las liquidaciones y sanciones dictadas por la AEAT a Club Atlético de Madrid, S.A.D. en la comprobación realizada a éste, con imposición de costas a la Administración General del Estado.

Fije la doctrina referida en el presente escrito en virtud de la cual (i) corresponde a la Administración tributaria y no a un órgano judicial la declaración de una simulación tributaria, máxime cuando tal cuestión no formaba parte del objeto de la litis del proceso contencioso administrativo; y (ii) deben anularse las sanciones derivadas de una liquidación tributaria en la que se invocó el [art. 13 LGT](#) para recalificar pagos realizados por un club deportivo a agentes de sus jugadores por resultar inadecuado tal procedimiento conforme a jurisprudencia consolidada y sin que quepa fundamentar tales sanciones en una eventual simulación tributaria, con invocación del [art. 16 LGT](#) , cuando tal justificación jurídica no ha formado parte del proceso administrativo previo al contencioso-administrativo y tampoco fue objeto de la litis del proceso judicial de la sentencia que se impugna en casación [...]"

CUARTO.- Allanamiento al recurso de casación.

El Abogado del Estado no formuló escrito de oposición sino que, en su lugar, presentó escrito de allanamiento el 19 de mayo de 2026, manifestando:

"[...] por medio del presente escrito esta representación manifiesta su ALLANAMIENTO a la pretensión casacional de la recurrente, contando para ello, de conformidad con lo dispuesto en el [artículo 7 de la Ley 52/1997, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas](#) , y [75 del Real Decreto Real Decreto 1057/2024, de 15 de octubre](#) , que aprueba el Reglamento de la Abogacía General del Estado, así como de conformidad con la Instrucción 3/2010, sobre identificación y tratamiento de asuntos relevantes en el ámbito de la Abogacía del Estado, con la autorización del Director General de lo Contencioso.

Que la decisión de allanarse se adopta en atención a la doctrina que la Excm. Sala tiene establecida sobre las cuestiones de interés casacional identificada en el presente caso, tal y como queda dicho.

Que, entendiendo que el presente caso, en lo que respecta concretamente a los términos del recurso de casación (tanto en su delimitación por el auto de admisión como en el escrito de su interposición) coincide en todo lo sustancial con los precedentes resueltos, solicitamos se nos tenga por allanados y se acuerde archivar las presentes actuaciones, sin imposición de costas.

No obstante, si nuestro allanamiento no tiene reservas respecto de la respuesta a las dos cuestiones de interés casacional apreciadas, no se extiende en todo a lo solicitado por la recurrente respecto de la estimación del recurso contencioso-administrativo por ella interpuesto. Esa pretensión se formula así en el escrito de interposición:

Síguenos en...

«1) Dicte sentencia por la que CASE y ANULE la resolución recurrida ya referenciada, estimando plenamente nuestro recurso en los términos interesados y, consiguientemente, anulando la resolución del TEAC de 14-5-2019 (R.G. NUM000 y 5305/2016) que se impugnó en el procedimiento indicado ante la Sala a quo, así como las liquidaciones y sanciones dictadas por la AEAT a Club Atlético de Madrid, S.A.D. en la comprobación realizada a éste, con imposición de costas a la Administración General del Estado».

Al respecto, es preciso notar que la sentencia de instancia en el FD Primero, relato de antecedentes, tiene un ordinal 1º que se refiere a la cuestión de los pagos a agentes (a la que se contraen las cuestiones y el debate casacional). Pero hay un ordinal 2º, relativo a otro contenido del acuerdo de liquidación:

«2º.- En enero de 2012, el obligado tributario satisfizo al jugador Don Carlos Jesús una indemnización por importe neto de retenciones de 256.811,41 euros, como consecuencia de la extinción de la relación laboral. El obligado tributario no practicó retenciones a cuenta del IRPF, al calificarla como indemnización exenta por despido improcedente del deportista.

La Inspección considera que la extinción de la relación laboral del Sr. Carlos Jesús fue el resultado del mutuo acuerdo entre las partes, y no constituyó un despido improcedente, por lo que la indemnización satisfecha no goza de exención en el IRPF, sin perjuicio de la aplicación de la reducción prevista para los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo».

Una parte de la liquidación se refiere a este episodio, a todas luces ajeno a los pagos a agentes y, por tanto, a esta casación. Ahora bien, sobre esta cuestión no constan en la sentencia ni alegaciones de las partes, ni motivación alguna. El fallo se limita a desestimar el recurso y a confirmar la resolución y los actos confirmados por ésta. Y en el recurso de casación no hay impugnación alguna al respecto, ni siquiera referencia.

En realidad, a la vista de la resolución del TEAC este segundo aspecto de la regularización no fue impugnado ni en vía administrativa ni en la contenciosa. No hay alegaciones de la recurrente. Aquella resolución (FD Tercero) dice:

«1. Frente al acuerdo de resolución del recurso de reposición, reclamación tramitada con número de R.G. NUM000, se plantean las siguientes cuestiones, todas ellas referidas al tratamiento fiscal que debe otorgarse a los pagos satisfechos a los agentes o representantes de los futbolistas (...)».

Ninguna, por tanto, respecto de la indemnización. Tampoco hay nada en la demanda. Sin embargo, el suplico de ésta pidió que se dictara sentencia que "anule la resolución impugnada del Tribunal Económico - Administrativo Central de 14/05/2019 por la que se confirmó la liquidación practicada al Club Atlético de Madrid SAD por el concepto tributario Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y profesionales, períodos mensuales de enero de 2012 a diciembre de 2013, y se deje sin efecto la sanción de 691.702,83 euros asociada a la liquidación practicada a carácter de motivación suficiente." Petition que como hemos visto reitera, en términos genéricos, en el escrito de interposición del recurso de casación.

Por tanto, nuestro allanamiento al recurso de casación tiene la salvedad de que la consiguiente estimación del recurso contencioso solo puede ser parcial, pues solo puede afectar a la liquidación y a la sanción en las partes relativas a los pagos a agentes, no a la regularización, no impugnada, de la indemnización por extinción de la relación laboral, que el acuerdo de liquidación consideró que tuvo lugar por mutuo acuerdo [...]».

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública -[artículo 92.6 LJCA](#)-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 15 de septiembre de 2026, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si, cuando el acuerdo de liquidación fundamenta la regularización en el ejercicio de la potestad de calificación prevista en el [artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria](#), puede el órgano jurisdiccional confirmar la regularización mediante la figura de la simulación; o si, por el contrario, debe atenerse al título jurídico empleado por la Administración en el acto de liquidación, conforme a lo dispuesto en el [artículo 16.2 de la LGT](#), que exige que la simulación sea declarada en el correspondiente acto de liquidación.

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

Síguenos en...

SEGUNDO.- Los precedentes del asunto debatido, establecidos en [nuestras sentencias de 20 de mayo y 23 de septiembre de 2024 \(recursos nº 80 y 86/2023 \)](#), referidas ambas al mismo contribuyente que aquí litiga.

Las dos sentencias mencionadas resuelven en favor del Club deportivo recurrente, el mismo que ahora acciona, sendos recursos de casación con un objeto sustancialmente similar al que ahora nos ocupa, con la precisión que luego se especificará. El núcleo de lo decidido entonces y también ahora es el enjuiciamiento de las distintas potestades en manos de la Administración y su no intercambiabilidad, por remisión a la doctrina establecida en otros asuntos precedentes, como los resueltos, entre otras, en las [SSTS de 2 de julio de 2020 \(rec. cas. 1429/2018\)](#) y [de 22 de julio de 2020 \(rec. cas. 1074/2020\)](#), que a su vez se remiten a otras. En síntesis, la doctrina que de forma inalterada mantenemos desde la referida [sentencia de 2 de julio de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 1429/2018](#), es la siguiente:

"[...] 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 [...]".

La propia Administración del Estado que interviene como recurrida, en su escrito de allanamiento, reconoce la existencia de tales precedentes adversos para ella:

"La cuestión primera tiene numerosos precedentes y, respecto de ellos, numerosas sentencias de esa Excm. Sala ofrecen la misma respuesta. En dos de ellos la recurrente fue la misma SAD que la del presente caso. Se trata de las de 20 de mayo de 2024 (RCA 80/2023) y 23 de septiembre de 2024 (RCA 86/2023), que insisten en reafirmar lo siguiente, con fundamento en sentencias anteriores:

«Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 22 de junio de 2023 cit., de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación, pues, al igual que en los casos examinados en las sentencias cit., 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, de forma que 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, excediéndose de los márgenes que la ley tributaria permite a la operación de calificación, márgenes que han sido rebasados de manera evidente e incontrovertible, pues en modo alguno se ha limitado la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que ha aislado el flujo económico de ese negocio, y lo ha situado 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»".

Esto es, ya en dos recursos de casación promovidos por la misma SAD recurrente, el Club Atlético de Madrid, se formó jurisprudencia, en asuntos que, en esencia, eran idénticos a este, en que se declaró haber lugar a tales recursos.

En todos los casos de que hemos conocido, el acuerdo de liquidación señalaba que la entidad satisfacía cantidades de dinero a agentes o representantes de jugadores de fútbol como consecuencia del fichaje de jugadores, su traspaso, la rescisión del contrato que les ligaba al obligado tributario, la ampliación o la modificación de sus contratos. La inspección consideró, sin embargo, en todos los casos, que aun cuando las retribuciones se satisfacían por el club a los agentes, junto con las cuotas de IVA repercutidas por los agentes, en realidad el club pagaba los servicios al agente por cuenta del jugador, dado que el agente estaba prestando un servicio al jugador, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA. Por ello, las cantidades satisfechas por el club a los agentes o representantes debían considerarse -así lo consideraba la Administración- retribuciones monetarias de los futbolistas como rendimientos del trabajo, que no fueron sometidos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR) y que tampoco fueron declarados por los jugadores en el IRNR, por lo que procedía exigir al obligado tributario las retenciones no practicadas.

TERCERO.- Peculiaridades de este recurso de casación, derivadas del auto de admisión, que deben dar lugar a una respuesta específica.

1. Expresada nuestra doctrina jurisprudencial, conviene precisar que, aunque los hechos enjuiciados en todos los recursos de casación mencionados, en los que ha sido parte recurrente la entidad deportiva que también lo es ahora, son esencialmente los mismos, el debate procesal que se nos reclama sobre ellos difiere de manera en cierta medida significativa, si se toma en consideración que el auto de admisión formula, al respecto de la sentencia de la Audiencia Nacional que ha sido impugnada, cuestiones de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia que, aun partiendo de la identidad fáctica del problema de

fondo localizado en las liquidaciones, pone el acento en un aspecto o enfoque del enjuiciamiento de instancia que se separa en algo de sus precedentes, en dos manifestaciones: a) la primera, que lo que verdaderamente es objeto de interrogante en el citado auto de admisión no es tanto el alcance de las potestades administrativas y su correcto ejercicio en los actos administrativos en los que se manifiesta, los de liquidación objeto de impugnación, bajo el ámbito de la no intercambiabilidad entre unas y otras, a la vista de los [artículos 13 y 16 de la Ley General Tributaria](#), sino que viene a focalizar el problema en otro lugar y fase de la impugnación; así, lo que nos cuestiona en auto de admisión es si un tribunal jurisdiccional, en su actividad revisora, puede afrontar lícitamente una labor de recalificación jurídica como la que aquí ha realizado y ahora nos ocupa; y b) la segunda, en cuanto a la licitud de la sanción impuesta.

En otras palabras, el auto de admisión nos plantea ahora, en primer término, si es lícito que un tribunal jurisdiccional, a la hora de juzgar la legalidad de unos actos administrativos sometidos a proceso pueda *"confirmar la regularización mediante la figura de la simulación -en tanto no está presente en los actos impugnados como motivo de la liquidación de la deuda correctora de la declarada-; o si, por el contrario, debe atenerse al título jurídico empleado por la Administración en el acto de liquidación, conforme a lo dispuesto en el [artículo 16.2 de la LGT](#), que exige que la simulación sea declarada en el correspondiente acto de liquidación"*; y b) la segunda pregunta alude a la legalidad de la sanción impuesta -y que no fue establecida, por razones que ignoramos, en las actuaciones precedentes sobre el mismo contribuyente-, en el sentido de si es conforme a Derecho la confirmación de una sanción por el órgano judicial cuando la Administración la impuso partiendo de la potestad de calificación prevista en el [artículo 13 de la LGT](#), y la sentencia de instancia, fundamenta la regularización en la figura de la simulación del [artículo 16 de la LGT](#).

2. Es claro que, una vez aceptado por este Tribunal Supremo la posibilidad de que la parte recurrida en casación -en este singular caso, la Administración del Estado- puede allanarse -modalidad de finalización del proceso que, como hemos reiterado, encuentra su sede natural, conforme a la ley, en el proceso de instancia, pero que se está admitiendo sin reparo en el recurso de casación- es necesario aclarar que el objeto del allanamiento, aunque la parte que se ha allanado no lo haya identificado con la debida precisión, es la pretensión ejercitada de contrario en el recurso de casación promovido la cual, además, viene inescindiblemente condicionada por la fórmula del auto de admisión y, en este caso, por las peculiaridades incluidas en él, en tanto difieren de las fórmulas empleadas en casos precedentes.

3. Esto que decimos requiere la exposición, aun sucinta, de ciertas precisiones. Así, si el auto de admisión hubiera sido formulado en idénticos términos que los contenidos en sus equivalentes en los recursos de casación nº 80 y 86/2023 o si, al menos, las cuestiones que ahora se introducen como nuevas, fueran enunciadas como solo complementarias de las que se suscitaron en aquellos, no habría problema objetivo alguno en cuanto al alcance y términos del allanamiento (prescindiendo, ahora, de la salvedad que formalmente suscita el Abogado del Estado).

Suponemos al Abogado del Estado conocedor del alcance procesal de su propia voluntad que manifiesta en el allanamiento, esto es, que no solo se proyecta el reconocimiento de la justeza de la pretensión adversa en cuanto al estricto fondo del asunto, que puede sintetizarse como coincidente con nuestra reiterada doctrina sobre la no intercambiabilidad, de suerte que la mera facultad de calificación otorgada en el [art. 13 LGT](#) no basta para la regularización emprendida, tal como hemos señalado en los asuntos precedentes a este, incluso en los recursos promovidos por la misma entidad deportiva, sino que va más allá.

4. Quiere ello decir que podríamos, entre las opciones que procesalmente asisten a este Tribunal Supremo en el ámbito del recurso de casación, prescindir de los particulares términos del auto de admisión y limitarnos a reproducir la doctrina ya asentada al respecto. Sin embargo, no hay razones que justifiquen ese apartamiento, cuando el asunto presenta una peculiaridad, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional por la Sala a *quo* que lo singulariza.

5. En tal sentido, puede afirmarse que no es admisible que el acto sometido a revisión jurisdiccional en el litigio de instancia pueda ser mejorado, o intentado serlo, ni por los órganos revisores enclavados en la propia Administración recurrida ni, menos aún, por el Tribunal de instancia, aun cuando lo sea, únicamente, para interpretar -que es lo que parece haber sucedido en el presente caso- que el Tribunal Económico-Administrativo Central había considerado como un caso de simulación el examinado en esa vía preceptiva previa, habida cuenta que el TEAC tampoco puede obrar de tal modo, esto es, crear en su fase revisora una simulación no declarada.

Expresada la idea en otros términos, el control jurisdiccional debe atenerse, dentro del cauce delimitado por el debate procesal, a examinar la licitud de la actuación administrativa para, a la postre, considerarla conforme o disconforme a Derecho. Al efecto, es de recordar que el [artículo 70.2 de la LJCA](#) dispone que *"2. La sentencia estimará el recurso contencioso-administrativo cuando la disposición, la actuación o el acto incurrieran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder"*.

Lo que no puede hacer, por lo tanto, el Tribunal sentenciador, es incorporar una causa nueva, justificadora a *posteriori* de la actuación omisiva de la Administración activa, que no calificó como simulados los pagos a los agentes de los deportistas, con la finalidad, al menos aparente, de salvar la legalidad de los actos sometidos a su fiscalización -o, desde otra perspectiva, de soslayar la ilegalidad de estos-, rompiendo así

la neutralidad exigible a los Tribunales de justicia respecto a las partes procesales. No es de olvidar, a propósito de esta cuestión, que el propia [artículo 16 LGT](#) establece que *"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"*. Estamos ante una fórmula legal clara y taxativa que no admite interpretaciones correctoras en contra de los contribuyentes.

6. Basta para verificar nuestra aseveración con reproducir el fundamento tercero de la sentencia recurrida, en que la Sala innova en acto fiscalizado, apelando a la pretendida simulación omitida en su momento pertinente:

"TERCERO: Pues bien, en el presente caso, resulta meridianamente claro de la lectura de la Resolución del TEAC, que se ha apreciado simulación. Efectivamente, señala el TEAC:

"Llegados a este punto, conviene reflexionar acerca de la operativa seguida por el Club 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.

En principio, el Club ha pagado la misma cantidad en concepto de comisión que si la hubiese satisfecho al jugador como mayor retribución. Además, ha soportado una cuota de IVA que no le correspondía, pero que no tiene trascendencia económica ya que se lo pudo deducir en su autoliquidación por dicho impuesto.

Los jugadores, por su parte, sí 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, tendrían que haber pagado la comisión a sus representantes sin posibilidad de deducírsela en el IRPF al tributar por las rentas del trabajo.

De manera que este Tribunal considera 1º) Que las comisiones percibidas durante los períodos comprobados por los representantes lo fueron por su labor intermediadora en la negociación de los contratos suscritos entre el Club de fútbol y los jugadores, y 2º) Que en dichas operaciones los representantes actuaron como agentes de los jugadores, habiendo asumido el Club de fútbol la obligación de retribuirles en nombre y por cuenta de los futbolistas. En consecuencia, considera este Tribunal, confirmando el criterio de la Inspección, que dichos pagos realizado por el Club a los agentes, representan claramente un beneficio para los futbolistas, por cuanto les han evitado tener que retribuir a sus agentes por los servicios prestados en las operaciones antes mencionadas."

Es claro que se está describiendo un supuesto de simulación.

Recordemos ahora en contenido del [artículo 16 de la Ley 58/2003](#) :

"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."

Ahora bien, es cierto que la Administración expresamente no ha imputado simulación en la regularización, pero el recurrente no ha realizado reproche alguno sobre las facultades actuadas por la Administración, ni aun de admitirse que se hubiese aplicado el [artículo 13 de la LGT](#) "

De este último párrafo de la sentencia parece desprenderse que, según opina la Sala de instancia, el silencio del recurrente al no haber realizado reproche alguno, según la sentencia, sobre las facultades de la Administración, produciría una especie de efecto convalidatorio o sanatorio de los eventuales vicios de nulidad de que estuviera aquejada la liquidación, lo que en modo alguno nos resulta admisible, como parece inferirse, por lo demás, de los propios términos del auto de admisión.

Dicho lo anterior, la Sala, en el próximo fundamento jurídico, fijará la doctrina interpretativa que resuma lo expresado, dando específica respuesta al interrogante suscitado al respecto en el auto de admisión.

7. En un caso distinto se encuentra, a nuestro juicio, la pregunta formulada en relación con la sanción impuesta. Resulta errático, cabe decir, el proceder de la Administración tributaria que sanciona, o no sanciona, según los casos, conductas que son idénticas entre sí, sin explicar, en el caso de que existieran o las hubiera considerado, las razones que la llevan a adoptar tal decisión alternativa y variable, basada en las diferencias objetivas o subjetivas presentes en unos y otros casos.

Sin embargo, la cuestión que en este asunto se suscita al respecto de la procedencia de la sanción no debe ser respondida. Dicha sanción, y la cuestión de interés casacional planteada al respecto, se encuentra

estrechamente vinculada al juego de los [artículos 13 y 16 de LGT](#), observados ahora desde dicha perspectiva punitiva, ya que se cuestiona en el auto si la alteración del título jurídico amparador de la regularización -a la que nos hemos referido-, en su vertiente y consecuencias de orden sancionador, vulnera el principio acusatorio, la prohibición de *reformatio in peius* y las garantías de tipicidad y culpabilidad derivadas de los [artículos 24 y 25 de la Constitución española](#).

Con independencia del interés jurídico que, con carácter general, puede suscitar la pregunta, es lo cierto que se impone, para no dar respuesta a la cuestión, por innecesaria, la fundamental consideración de que la contestación a la primera pregunta que nos propone el auto y, además, el propio acogimiento, por asunción y ratificación, de nuestra jurisprudencia precedente en lo referido al fondo del asunto examinado -sobre la insuficiencia de la facultad contenida en el [art. 13 LGT](#) para dictar liquidación en estos casos, privan de sentido a la sanción impuesta, debido a la ilegalidad de la liquidación practicada y sometida a control jurisdiccional, en tanto que la sanción pierde su sustento y soporte si desaparece la obligación que contiene la deuda tributaria cuya impago determina ésta. Dicho de otro modo, desaparecida la liquidación, se volatiliza *ipso iure* la sanción, pues ya no se deja de ingresar una deuda tributaria procedente y legalmente exigible.

CUARTO.- Jurisprudencia que se establece.

1.- En aquellos casos en que el acuerdo de liquidación sometido a control judicial fundamenta la regularización en el ejercicio de la potestad de calificación prevista en el [artículo 13 de la LGT](#), no puede el órgano jurisdiccional confirmar la regularización introduciendo en el debate procesal la figura de la simulación que no fue tomada en consideración por la Administración en el acto de liquidación, conforme a la exigencia del [artículo 16.2 de la LGT](#), que exige que la simulación sea declarada en el correspondiente acto de liquidación.

2.- Se ratifica la jurisprudencia establecida por esta Sala en los precedentes inmediatos del asunto debatido, establecidos en [nuestras sentencias de 20 de mayo y 23 de septiembre de 2024 \(recursos nº 80 y 86/2023\)](#), referidas ambas al mismo contribuyente que aquí litiga, así como aquellas otras en que estas se inspiran, como las [sentencias de esta Sala y Sección de 2 de julio de 2020 \(rec. cas. 1429/2018\)](#) y [de 22 de julio de 2020 \(rec. cas. 1074/2020\)](#).

La consecuencia de la doctrina establecida y, además, del allanamiento que ofrece la propia Administración, debe ser la declaración de haber lugar al recurso de casación, así como la estimación del recurso contencioso-administrativo, con los efectos que se anudan a dicha declaración jurisdiccional, como la anulación de los actos de liquidación, sanción o revisión económico-administrativa sometidos a enjuiciamiento ante la Sala de instancia.

Ahora bien, debe precisarse, además de lo anterior, que el allanamiento de la Administración ha sido total, y no parcial. Al efecto, no cabe olvidar que el objeto del recurso de casación y, de una forma mediata, el del proceso seguido en la instancia ante la Audiencia Nacional (Sección 4ª de su Sala de esta jurisdicción) se limitó exclusivamente a la liquidación y sanción que la Administración declaró e impuso por los hechos que se han descrito, los atinentes al tratamiento fiscal de los pagos realizados a los agentes de los jugadores que se describen en la sentencia. En otras palabras, ni la demanda de instancia, ni la sentencia aquí impugnada, ni el auto de admisión, ni el escrito de interposición del recurso de casación, hacen mención alguna de otros motivos o aspectos de la liquidación originaria ajenos al tema indicado, como los referidos a una indemnización por extinción de un contrato laboral a un jugador y su eventual régimen de retenciones.

Obvio es -y no puede perjudicar a la Administración recurrida- que el propio proceso de instancia vio acotado su objeto impugnatorio, limitándolo a la cuestión sobre la que hemos declarado nuestra jurisprudencia y, por ende, excluyendo del proceso cualquier otra cuestión, exigencia o deuda contenida en los actos originariamente dictados, que dieron lugar a una especie de acto firme y consentido parcialmente acotado en cuanto a su objeto. Lógicamente, el recurso de casación ha reproducido el mismo esquema y, por tanto, la declaración contenida en la liquidación sobre indemnización por despido ha quedado *extra muros* del proceso todo y, singularmente, del recurso de casación. De ahí que, aun con la precisión o salvedad que comentamos, el allanamiento es total en tanto que limitado al único objeto procesal contenido en el recurso de casación, como también en el litigio de instancia.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Tener por allanado en este recurso de casación al Abogado del Estado, en la representación que le es propia de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Síguenos en...



2º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

3º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad **CLUB ATLÉTICO DE MADRID, S.A.D.**, contra la [sentencia de 12 de febrero de 2024, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 771/2019](#), sentencia que se casa y anula.

4º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 771/2019, promovido por la citada entidad deportiva contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de mayo de 2019, relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2012 y 2013, con anulación de la mencionada resolución, así como de las liquidaciones y sanciones dictadas por la AEAT, objeto del recurso.

5º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni de las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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

Síguenos en...

