

**TRIBUNAL SUPREMO****Sentencia n.º 514/2025 de 5 de mayo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 8599/2023****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.* Mediante el presente recurso se trata de determinar si la "Administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el art. 13 LGT en supuesto como el presente, donde atribuye la consideración de pagos satisfechos por los servicios prestados por los agentes o representantes a los futbolistas a las cantidades abonadas por un club de fútbol a dichos agentes o representantes en concepto de servicios por la contratación de jugadores". La actuación de la Inspección, negando realidad al contrato de prestación de servicios suscritos entre el Club y los agentes, entiende el TEAC, es consecuencia del ejercicio de la facultad de calificación. La Audiencia Nacional en la sentencia recurrida parece ir más lejos que el propio TEAC al afirmar, con base a dichas sentencias, que de la documentación aportada parece inferirse "la concurrencia de simulación absoluta, en tanto que los servicios prestados al jugador por IMG al FCB, serían en realidad servicios prestados al jugador, pues con la operación simulada se permitió el FCB satisfacer unas cantidades entra a su jugador evitando realizar la correspondiente retención a ingresar en el Tesoro con la finalidad de abonarle unas cantidades superiores a las declaradas para, en primer lugar, ver minorada su tributación en el IRPF y, en segundo lugar, para no repercutir la cuota de IVA que no podría deducirse". Sin embargo, pese a entender que puede haber existido simulación y, por lo tanto, que podría haberse superado el marco propio de la calificación, confirma la liquidación razonando que alcanza la misma conclusión que el TEAC, cuando "considera suficientemente acreditado....que los pagos satisfechos a los agentes en cuestión corresponden a servicios prestados por estos a los futbolistas". Desde al menos las SSTS de 2 de julio de 2020, recurso n.º 1429/2018 y 22 de julio de 2020, recurso n.º 1432/2018, la jurisprudencia de esta Sala es clara al afirmar la "no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias y simulación, reguladas en los arts. 13, 15 y 16 . LGT " y en distintos pronunciamientos se ha profundizado en la figura de la calificación [Vid., SSTS de 23 de febrero de 2023, recurso n.º 5730/2021 y de 28 de octubre de 2024, recurso n.º 1409/2023, entre otras]. De la lectura de las sentencias reseñadas se infiere que no cabe utilizar de forma indiferenciada las figuras de la calificación, la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma, correspondiendo a la Administración elegir y razonar, en el ejercicio de las potestades que le atribuye la ley, cual sea la figura adecuada al caso. No cabe por ello un "ensanchamiento" de la figura de la calificación que deje vacías las figuras de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma. La calificación, tal y como viene siendo entendida por esta Sala, no es sino una parte de la fase de aplicación de una norma jurídica. En efecto, la aplicación del ordenamiento jurídico impone necesariamente: la fijación de los hechos, la selección de la norma aplicable a los mismos, la determinación del exacto significado y alcance de la norma seleccionada (interpretación) y la subsunción de los hechos en la norma (calificación). Puede ocurrir que la calificación realizada por el obligado tributario, existiendo conformidad en los hechos, no sea la adecuada, en cuyo caso el art. 13 LGT habilita a la Administración para que realice la recalificación adecuada. Pero también puede ocurrir que los hechos de los que partió el obligado tributario no sean los finalmente acreditados y, en ese caso, la Administración también está habilitada para realizar una nueva calificación acorde con los nuevos hechos probados. Lo que no es admisible es que la Administración "ensanche" la figura de la calificación más allá de sus "límites naturales". La Sala casa y anula la sentencia recurrida porque confirma la decisión del TEAC de aplicar la calificación y cita precedentes de la propia Sala indicando que estaríamos ante un supuesto de simulación. Esta forma de proceder que relativiza o intercambia las potestades de calificación y simulación es contraria a la doctrina de esta Sala y se ha producido un "exceso" en el empleo de la figura de la calificación. O en palabras de nuestras sentencias "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,....este negocio es dejado de lado en el proceso de la supuesta calificación y, aislando del mismo un determinado elemento,

Síguenos en...

la prestación consistente en el pago, esta es separada por completo de aquel negocio al que respondía -en la intención de los contratantes- y se le atribuye una 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". No siendo lo mismo calificar o recalificar un negocio que ignorarlo y sostener la existencia de otro diferente al realizado, que es lo que en el fondo ha hecho la Administración. Por tanto, procede reiterar nuestra doctrina y afirmar que "las instituciones jurídicas o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el art 13 LGT como calificación del negocio, acto o hecho con transcendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias que comportan la regularización llevada a efecto".

## TRIBUNAL SUPREMO

### SENTENCIA

#### Magistrados/as

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS  
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

### TRIBUNAL SUPREMO

#### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### Sentencia núm. 514/2025

Fecha de sentencia: 05/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8599/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/04/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

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

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

Transcrito por:

Nota: El interés casacional fijado en el Auto de admisión de este recurso es el siguiente: determinar si la Administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 LGT en un supuesto como el presente, donde atribuye la consideración de pagos satisfechos, en concepto de servicios por la contratación de jugadores, a las cantidades abonadas a los agentes o representantes de estos por un club de fútbol. La norma jurídica objeto de interpretación es el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

R. CASACION núm.: 8599/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

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

### TRIBUNAL SUPREMO

#### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### Sentencia núm. 514/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 5 de mayo de 2025.

Síguenos en...



Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 8599/223, interpuesto contra la SAN (4ª) de 6 de septiembre de 2022 (su recurso nº 881/2019).

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**-Se interpone recurso de casación contra la SAN (4ª) de 6 de septiembre de 2022 (rec. 881/2019), que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal del SEVILLA FUTBOL CLUB SA DEPORTIVA, confirmando la resolución recurrida por su adecuación al ordenamiento jurídico y con expresa imposición de costas a la parte actora.

**SEGUNDO.**-El 13 de enero de 2023, se presentó escrito de preparación del recurso por el SEVILLA FUTBOL CLUB SA DEPORTIVA, en el que tras exponer el cumplimiento de los requisitos generales, se consideraban infringidas las siguientes normas: "Los artículos 13 LGT , en relación con los artículos 7 y 8 del mismo texto legal, 1.255 del Código Civil , 22.4 de la Ley 56/2003, de 16 de diciembre, de Empleo , 6 y 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 9.3 y 31.1 de la Constitución Española . 2. Los artículos 13 , 105 y 108.2 CE . 3. El artículo 13 LGT , en relación con los artículos 15 y 16 LGT y la jurisprudencia representada por las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. nº 1429/2018 ) y de 22 de julio de 2020 (rec. nº 1432/2018 )".

Razonándose, básicamente, que un asunto idéntico había sido admitido por el ATS de 30 de marzo de 2022 (rec. 5730/2021), y que existen sentencias que sostenían un criterio contrario al de la SAN a la hora de aplicar el art 13 de la LGT.

**TERCERO.**-Por auto de 27 de noviembre de 2023, se tuvo por preparado el recurso de casación, emplazándose a las partes.

**CUARTO.**-El 5 de diciembre de 2023, se personó la procuradora Dª Macarena Limón Frayle, en nombre y representación del SEVILLA FUTBOL CLUB SA DEPORTIVA. La Abogacía del Estado compareció el 29 de diciembre de 2023.

**QUINTO.**-Mediante Auto de 6 de noviembre de 2024, se admitió el recurso de casación. En él se fija como cuestión de interés casacional: "*Determinar si la Administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 LGT en supuesto como el presente, donde atribuye la consideración de pagos satisfechos por los servicios prestados por los agentes o representantes a los futbolistas a las cantidades abonadas por un club de fútbol a dichos agentes o representantes en concepto de servicios por la contratación de jugadores*", y se identifica, como norma jurídica objeto de interpretación, "*el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre*".

**SEXTO.**-El 8 de enero de 2025, se presentó escrito de interposición por la representación del SEVILLA FUTBOL CLUB SA DEPORTIVA. En dicho escrito, básicamente se sostiene que "*la Inspección consideró que los servicios concretados en las facturas emitidas por determinados agentes intermediarios de jugadores de futbol con cargo a mi representada habían sido prestados en realidad a los futbolistas y no a mi representada. Es decir, la Inspección prescinde del negocio jurídico realizado entre el club y el agente, documentado en los contratos de intermediación, y califica el pago realizado por el club al agente, respecto del cual afirma que es un pago por cuenta del jugador por entenderse, con base al artículo 19 del RAJ, que el intermediario que ostenta la condición de agente del jugador no puede prestar servicios al club al prohibirlo el citado precepto. Lo anterior, supone que la Administración se haya excedido de los límites conferidos por la facultad calificadora regulada en el artículo 13 de la LGT , en tanto ese precepto no permite a la Administración ignorar el negocio jurídico realizado, con causa real y lícita, que es objeto de calificación y que viene determinado por la intermediación del agente en la prestación de los servicios al club interesado en la contratación de un jugador, sustentado por los contratos entre el Club y los agentes*".

Se hace especial referencia a la STS de 23 de febrero de 2023 (rec. 5730/2021) y otras, que, en opinión de la recurrente, contienen una doctrina contraria a la sostenida por la SAN.

Añade, además, su interés en que la Sala "*precise o aclare la cuestión (no planteada ni contenida en los referidos recursos de casación pero igualmente aplicable) consistente en la imposibilidad de la Administración de acudir a la vía de la simulación ( artículo 16 LGT ) para proceder a regularizar nuevamente la situación tributaria en caso de que esa Sala considere infringido el*

Síguenos en...

artículo 13 y excedida la potestad de calificación en él contenida, de forma que la doctrina que esa Sala está asentando se vea precisada y completada para el presente y futuros supuestos análogos".

Suplicando, por último, que, en su día, se "dicte Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos expuestos, anulando el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central, recaído con fecha 10 de julio de 2019 en el expediente de Reclamación 00/03548/2017 y declarando nula la liquidación administrativa en la que tiene origen el presente procedimiento o subsidiariamente anulable".

**SÉPTIMO.**-El 24 de febrero de 2025, la Abogacía del Estado presentó escrito de oposición, en el que se razona:

Que la sentencia "no infringe el art. 13 en relación con los arts. 7 y 8 de la LGT, el art. 1255 del Código Civil ("CC"), el art. 22.4 de la Ley 56/2003, de 26 de noviembre ("LE"), los arts. 6 y 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("LIRPF") y los arts. 8.3 y 31.1 de la Constitución Española".

Afirma que la infracción del art 13 de la LGT constituye una cuestión nueva no alegada en la instancia. Sí reconoce la Abogacía del Estado que la resolución del TEAC mencionó el art 13 de la LGT, pero la sentencia no lo hizo porque tal cuestión no se planteó.

**OCTAVO.**-Por providencia de 25 de febrero de 2025, se acordó la conclusión del recurso quedando pendiente de señalamiento.

Por providencia de 7 de marzo de 2025, se señaló para votación y fallo el día 22 de abril de 2025, designándose como Ponente al Excmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la SAN (4ª) de 6 de septiembre de 2022 (rec. 881/2019), que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal del Sevilla Futbol Club SA Deportiva, confirmando la resolución recurrida por su adecuación al ordenamiento jurídico y con expresa imposición de costas a la parte actora. Se trata de determinar si la "Administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 LGT en supuesto como el presente, donde atribuye la consideración de pagos satisfechos por los servicios prestados por los agentes o representantes a los futbolistas a las cantidades abonadas por un club de fútbol a dichos agentes o representantes en concepto de servicios por la contratación de jugadores".

### SEGUNDO.- Hechos relevantes para la solución del litigio.

1.-Conviene comenzar por precisar que han sido varias las materias objeto de regulación, de hecho, el TEAC estimó en parte el recurso interpuesto por el Sevilla Futbol Club SA Deportiva. El objeto del recurso de casación se refiere sólo a uno de los motivos de regularización, por lo que solo a este puede afectar la decisión que adoptemos.

Centrándonos en el aspecto de la regularización que nos interesa a efectos del presente recurso, en la resolución del TEAC consta que la Inspección comprobó que "A lo largo del periodo comprobado, el obligado tributario había satisfecho determinados importes a agentes y/o representantes de jugadores de fútbol (en virtud de contratos suscritos con ellos), a consecuencia de servicios relativos a la contratación de jugadores, así como a la renovación, ampliación, traspaso de derechos, rescisión de contratos que les ligaba al obligado tributario, etc.", y consideró que "determinadas retribuciones satisfechas por la entidad a los agentes de los jugadores de fútbol deben considerarse efectuadas por cuenta de éstos, dado que los agentes prestan sus servicios a los deportistas, y no al Club de fútbol, de acuerdo con el régimen de compatibilidad establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA. En consecuencia, dichas retribuciones deben calificarse como rendimientos de trabajo de los futbolistas".

Para el TEAC, de acuerdo con el Reglamento sobre Agentes de los Jugadores (RAJ) vigente hasta el 1 de abril de 2015, aprobado por el Comité Ejecutivo de la FIFA en su sesión de 29 de octubre de 2017, con entrada en vigor el 1 de enero de 2008, "un mismo agente solo podía actuar como representante de una de las partes". Dado el régimen de "estricta incompatibilidad" establecido en el LAJ, la Inspección concluyó, en opinión del TEAC con acierto, que "determinadas cantidades satisfechas a los agentes de algunos jugadores habían sido satisfechas a consecuencia de los servicios prestados a los deportistas y no al Club de

Síguenos en...

*Fútbol", razonando que "la normativa FIFA permitía que una agente actuase como representante de un jugador o del club, pero sujeto a un régimen de estricta incompatibilidad, de suerte que un mismo agente sólo podía actuar como representante de una de las partes. Así pues, en la medida que la documentación obrante en el expediente acredite que los agentes que intervienen en los correspondientes contratos venían actuando como agentes de los jugadores y, no habiéndose aportado ninguna prueba justificativa de que los agentes ostentasen de hecho una representación real concedida por el Club, este TEAC considera que las alegaciones vertidas por la interesada no son suficientes para enervar el resultado alcanzado por la Inspección".*

La actuación de la Inspección, negando realidad al contrato de prestación de servicios suscritos entre el Club y los agentes, entiende el TEAC, es consecuencia del ejercicio de la facultad de calificación. Así, sostiene que *"una valoración conjunta de todos los elementos acreditados por la inspección a lo largo de las actuaciones, conducen mediante un razonamiento lógico a la conclusión de que los agentes intervinieron en las operaciones regularizadas en representación de los jugadores de fútbol. En definitiva, la Inspección, en virtud de las facultades que le otorga el art 13 LGT, califica, de forma correcta a juicio de este Tribunal Central, las retribuciones satisfechas a determinados agentes de los jugadores de fútbol, como efectuadas por cuenta de los deportistas. A este respecto, debe añadirse adicionalmente, en cuanto al principio de calificación regulado en el art. 13 LGT, que responde a toda lógica por cuanto pretende garantizar que la aplicación del gravamen se corresponde con la realidad jurídica puesta de manifiesto por los hechos, que se califican según su verdadera naturaleza o sustancia, permitiendo así una tributación ajustada a la voluntad de la Ley. Siempre que la calificación se realice mediante el empleo de criterios jurídicos, reveladores de la verdadera naturaleza que desde esa misma perspectiva tienen los hechos que se presentan en la realidad, no puede decirse, que el mecanismo de la calificación utilizada en este caso para corregir la elusión fiscal no se haya mantenido dentro de sus justos límites. En este punto, siempre que se constate que las obligaciones de pago asumidas por el Club se vinculan a la respectiva vigencia de los respectivos contratos laborales de los futbolistas y que en los contratos celebrados por el Club los futbolistas intervienen los agentes, cabe concluir que todos los indicios apuntan a que los pagos realizados por el Club han sido realizados en nombre y por cuenta de los deportistas a los que representaban y que son los efectivos destinatarios de los servicios prestados, con independencia de la denominación que el club haya dado a los contratos suscritos con los agentes de los jugadores".*

**2.-**La SAN (4ª) de 6 de septiembre de 2022 (rec.881/2019), en la parte que nos interesa a efectos del presente recurso, cita varios precedentes de la misma Sala y parece ir más lejos que el propio TEAC al afirmar, con base a dichas sentencias, que de la documentación aportada parece inferirse *"la concurrencia de simulación absoluta, en tanto que los servicios prestados al jugador por IMG al FCB, serían en realidad servicios prestados al jugador, pues con la operación simulada se permitió el FCB satisfacer unas cantidades entra a su jugador evitando realizar la correspondiente retención a ingresar en el Tesoro con la finalidad de abonarle unas cantidades superiores a las declaradas para, en primer lugar, ver minorada su tributación en el IRPF y, en segundo lugar, para no repercutir la cuota de IVA que no podría deducirse".*

Sin embargo, pese a entender que puede haber existido simulación y, por lo tanto, que podría haberse superado el marco propio de la calificación, confirma la liquidación razonando que alcanza la misma conclusión que el TEAC, cuando *"considera suficientemente acreditado....que los pagos satisfechos a los agentes en cuestión corresponden a servicios prestados por estos a los futbolistas".*

Esta forma de proceder no se corresponde, como veremos, con la doctrina de esta Sala.

### **TERCERO.- La existencia de precedentes.**

Sobre pretensiones similares a la que ahora analizamos existen varias sentencias de esta Sala a cuya doctrina debemos estar.

Así, sin ánimo exhaustivo, cabe citar las STS (son 2) de 23 de febrero de 2023 (rec. 5730/2021 y 5915/2021), 22 de junio de 2023 (rec. 4702/2021), 20 de mayo de 2024 (rec. 80/2023), 27 de mayo de 2024 (rec. 4439/2022), 23 de septiembre de 2024 (rec. 8672023) y 7 de febrero de 2025 (rec. 3319/2023).

### **CUARTO.- La doctrina de la Sala.**

Como se indica en la STS de 2 de julio de 2020 (rec. 1429/2018), se trata de determinar si la Administración Tributaria puede *"exclusivamente con los mimbres que pone a su disposición el art 13 de la LGT ...considerar como real una actividad diferente de las que aparentemente*

Síguenos en...



tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales", no correspondiendo a esta Sala "determinar si la Administración debió declarar la existencia de simulación comercial... o una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de las normas".

La doctrina de la Sala sobre la materia puede resumirse en los siguientes puntos:

1.-Desde al menos las STS de 2 de julio de 2020 (rec.1429/2018) y 22 de julio de 2020 (rec. 1074/2020), la jurisprudencia de esta Sala es clara al afirmar la "no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias y simulación, reguladas en los arts 13, 15 y 16 de la LGT", pues "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".

Invitando el TS a la aplicación de la siguiente metodología:

Primero, el aplicador de la norma "habrá de determinar...-cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a estos actos o negocios la han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el art. 13 de la LGT". Segundo, "solo si el negocio responde a su verdadera naturaleza jurídica el intérprete habría de analizar, aplicando el art 16 de la LGT, si ese acto o negocio adolece de simulación". Y, por último, "la cláusula antielusión de cierre (el art 15 de la LGT) solo sería de aplicación respecto de actos o negociaciones correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación".

2.-El art 13 de la LGT establece: "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".

Interpretando la norma la STS de 23 de febrero de 2023 (rec. 5730/2021), afirma que "la calificación de los hechos imponible...es una operación consistente en determinar si el hecho, acto 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 hubieran dado. Por tanto, es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas".

También la STS de 28 de octubre de 2024 (rec.1409/2023), intenta profundizar en la figura de la calificación. En esta sentencia se habla de "calificación jurídica primaria limitada a la constatación de los hechos que son presupuesto de la norma". Añadiendo la Sala que "si bien es cierto que existen zonas de aparente conflicto o superposición de estas figuras que no hacen siempre fácil optar por una u otra calificación, sin embargo, las dificultades se presentan más vivamente en la delimitación entre conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, pero no entre potestades y la genuina operación de calificación jurídica, sin que en este caso se haya ensanchado por la Administración más allá de sus límites naturales".

3.-En resumen, de la lectura de las sentencias reseñadas se infiere:

-No cabe utilizar de forma indiferenciada las figuras de la calificación, la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma, correspondiendo a la Administración elegir y razonar, en el ejercicio de las potestades que le atribuye la ley, cual sea la figura adecuada al caso.

-No cabe por ello un "ensanchamiento" de la figura de la calificación que deje vacías las figuras de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma.

-La calificación, tal y como viene siendo entendida por esta Sala, no es sino una parte de la fase de aplicación de una norma jurídica.

En efecto, la aplicación del ordenamiento jurídico impone necesariamente: la fijación de los hechos, la selección de la norma aplicable a los mismos, la determinación del exacto significado y alcance de la norma seleccionada (interpretación) y la subsunción de los hechos en la norma (calificación).

Puede ocurrir que la calificación realizada por el obligado tributario, existiendo conformidad en los hechos, no sea la adecuada, en cuyo caso el art. 13 de la LGT habilita a la Administración para que realice la recalificación adecuada. Pero también puede ocurrir que los hechos de los que partió el obligado tributario no sean los finalmente acreditados y, en ese caso, la Administración también está habilitada para realizar una nueva calificación acorde con los nuevos hechos probados.

Lo que no es admisible es que la Administración "ensanche" la figura de la calificación más allá de sus "límites naturales".

**QUINTO.- La aplicación de la precedente doctrina al caso analizado.**

Síguenos en...



Partiendo de la anterior doctrina debemos estimar el recurso y casar la sentencia recurrida. Básicamente por dos razones:

-En primer lugar, como ya hemos indicado, la SAN confirma la decisión del TEAC de aplicar la calificación y cita precedentes de la propia Sala indicando que estaríamos ante un supuesto de simulación. Esta forma de proceder que relativiza o intercambia las potestades de calificación y simulación es contraria a la doctrina de esta Sala.

En relación con esta cuestión, la Abogacía del Estado sostiene que estamos ante una cuestión nueva, no es así. Al margen de que la propia sentencia habla tanto de simulación como de calificación (lo que hace inviable hablar de cuestión nueva), es lo cierto que, en la demanda, se está constantemente discutiendo el empleo de la potestad de calificación por parte de la Administración. No hay, por lo tanto, cuestión nueva y así lo hemos entendido ante alegaciones semejantes en nuestras STS de 20 de mayo de 2024 (rec. 80/2023), 23 de septiembre de 2024 (rec. 86/2023) y 7 de febrero de 2024 (rec. 3319/2023).

-Y, en segundo lugar, porque en un caso como el de autos se ha producido un "exceso" en el empleo de la figura de la calificación. Pues la calificación efectuada deriva de la conclusión alcanzada por la Administración de que, pese a la formalización del contrato, no existe vínculo entre el agente y el Club, considerando, en consecuencia, que solo existe vínculo entre el jugador y el agente y que los pagos a este por parte del club se hacen en nombre de aquel.

O en palabras de nuestras sentencias *"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,....este negocio es dejado de lado en el proceso de la supuesta calificación y, aislando del mismo un determinado elemento, la prestación consistente en el pago, esta es separada por completo de aquel negocio al que respondía -en la intención de los contratantes- y se le atribuye una 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".*No siendo lo mismo calificar o recalificar un negocio que ignorarlo y sostener la existencia de otro diferente al realizado, que es lo que en el fondo ha hecho la Administración.

#### **SSEXTO.- Jurisprudencia que se establece.**

En relación con la pregunta planteada por el Auto de admisión, procede reiterar nuestra doctrina y afirmar que *"las instituciones jurídicas o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el art 13 de la LGT como calificación del negocio, acto o hecho con transcendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias que comportan la regularización llevada a efecto".*

#### **SÉPTIMO.- Resolución de las pretensiones.**

La aplicación de la doctrina contenida en el fundamento de derecho sexto determina la estimación del recurso de casación, por lo que debemos casar la sentencia recurrida y estimar en parte el recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución del TEAC y la liquidación recurrida, exclusivamente en la parte referida a las retribuciones satisfechas a los agentes a los que se refiere el apartado n. 6 de la sentencia.

En el escrito de formalización del recurso, el recurrente afirma que la AEAT, al recibir las sentencias que se han dictado en procesos similares, *"ha querido eludir el pronunciamiento de esa Sala mediante la apertura de nuevos procedimientos en los que, una vez excluida la posibilidad de recalificar..... ha querido extraer las mismas conclusiones y consecuencias a través de las instituciones contenidas en los arts. 15 (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y 16 (simulación)",*pidiéndonos que aclaremos a la Administración que dicha forma de proceder no es conforme a derecho. No podemos acceder a lo pretendido, pues, en el momento actual, no hay prueba alguna de que el proceder de la Administración vaya a ser el indicado por la recurrente y no debemos realizar pronunciamiento alguno en relación con comportamientos hipotéticos, pues no es misión de la Sala emitir dictámenes sobre futuras actuaciones, sino, fijando doctrina, resolver pretensiones reales.

#### **OCTAVO.- Costas.**

En virtud de lo dispuesto en el art 94.3 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 el recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, dada la estimación parcial de las

Síguenos en...



pretensiones de la demanda, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

**FALLO**

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

- 1.-Fijar los criterios interpretativos establecidos en el fundamento de derecho sexto.
- 2.-Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal del Sevilla Fútbol Club SA, contra la SAN (4ª) de 6 de septiembre de 2022 (rec.881/2019), que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019.
- 3.-Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal del Sevilla Fútbol Club, en los términos que se infieren del fundamento de derecho séptimo de esta sentencia y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, confirmando el resto de la resolución recurrida.
- 4.-Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el fundamento de derecho octavo.

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...

