EL ATLÉTICO DE MADRID ANTE LA SIMULACIÓN QUE EL JUEZ NO PUEDE DECLARAR SI LA ADMINISTRACIÓN NO LO HIZO

Diego Fierro Rodríguez

I. Introducción

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en su Sentencia 1032/2026, de 22 de septiembre, ha vuelto a pronunciarse sobre una de las cuestiones más delicadas del derecho tributario sancionador: la imposibilidad de que el órgano jurisdiccional confirme una regularización tributaria utilizando un título jurídico distinto del empleado por la Administración en el acto de liquidación. El caso, que tiene como protagonista al Club Atlético de Madrid, S.A.D., enfrenta dos potestades administrativas que, aunque próximas en su formulación legal, responden a presupuestos y exigencias distintas: la potestad de calificación del artículo 13 de la Ley General Tributaria y la declaración de simulación del artículo 16 del mismo texto legal. El Tribunal Supremo, con ponencia de Francisco José Navarro Sanchís, casa y anula la Sentencia de la Audiencia Nacional y estima el recurso contencioso-administrativo, anulando la liquidación y la sanción impuestas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El interés casacional del asunto residía 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 General Tributaria, puede el órgano jurisdiccional confirmar esa regularización mediante la figura de la simulación, o si, por el contrario, debe atenerse al título jurídico empleado por la Administración, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.2, que exige que la simulación sea declarada en el correspondiente acto de liquidación. La respuesta del Tribunal Supremo es inequívoca: el juez no puede introducir en el debate procesal una causa nueva que la Administración no invocó, ni siquiera para salvar la legalidad del acto sometido a su fiscalización.

II. Los hechos: pagos a agentes de jugadores y una regularización por calificación

Los hechos enjuiciados son sustancialmente idénticos a los de otros recursos de casación promovidos por la misma entidad deportiva y resueltos por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 20 de mayo y 23 de septiembre de 2024. El Club Atlético de Madrid satisfizo determinadas cantidades a agentes o representantes de jugadores de fútbol como consecuencia del fichaje, traspaso, rescisión o modificación de los contratos de los futbolistas. La Inspección consideró que, aunque las retribuciones se pagaban formalmente por el club a los agentes, en realidad el club pagaba los servicios al agente por cuenta del jugador, dado que el agente prestaba un servicio al futbolista conforme

al Reglamento de Agentes de Jugadores de la FIFA. Por ello, las cantidades satisfechas debían considerarse retribuciones monetarias de los futbolistas como rendimientos del trabajo, no sometidas a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

La Administración fundamentó la regularización en la potestad de calificación del artículo 13 de la Ley General Tributaria, que le permite calificar jurídicamente los negocios, actos o hechos con trascendencia tributaria, pero sin que esa calificación pueda alterar la naturaleza del negocio realizado. En otras palabras, la Administración sostuvo que, calificando el pago a los agentes como retribución al jugador, procedía exigir al club las retenciones no practicadas. Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central, al revisar la liquidación, introdujo en su resolución una referencia a la simulación que la Administración activa no había empleado. Y la Audiencia Nacional, al enjuiciar la legalidad del acto, confirmó la regularización acudiendo precisamente a la figura de la simulación del artículo 16, que la Administración no había invocado en su liquidación.

III. La doctrina del Tribunal Supremo: la no intercambiabilidad de las potestades

El Tribunal Supremo recuerda su doctrina consolidada, establecida desde su Sentencia de 2 de julio de 2020, según la cual las instituciones jurídicas y las potestades administrativas no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos. La potestad de calificación del artículo 13 no basta para declarar las consecuencias tributarias que comportan determinadas regularizaciones cuando la Administración, en lugar de calificar el negocio realmente realizado, aísla el flujo económico y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo. En los casos precedentes, el Tribunal Supremo ya declaró que la Administración había rebasado los márgenes de la calificación al separar la prestación del negocio al que respondía en la intención de los contratantes y atribuirle la causa y finalidad de otro negocio distinto.

Ahora, el Tribunal va un paso más allá y se pronuncia sobre la actuación del órgano jurisdiccional. El auto de admisión planteaba si el juez puede confirmar la regularización mediante la simulación cuando la Administración no la declaró en la liquidación. La respuesta es negativa. El artículo 16.2 de la Ley General Tributaria es taxativo: 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. El juez no puede suplir esa omisión, ni siquiera para intentar salvar la legalidad del acto. Al hacerlo, la Audiencia Nacional incorporó una causa nueva que rompió la neutralidad exigible al tribunal respecto de las partes procesales.

IV. El allanamiento de la Administración y sus consecuencias procesales

La Administración del Estado, representada por el Abogado del Estado, no formuló escrito de oposición, sino que se allanó a la pretensión casacional del club recurrente. El allanamiento se fundamentó en la doctrina del Tribunal Supremo sobre las cuestiones de interés casacional identificadas, reconociendo la existencia de precedentes adversos. No obstante, el Abogado del Estado precisó que su allanamiento no se extendía a la totalidad del suplico del recurso, porque existía un segundo aspecto de la liquidación originaria —relativo a una indemnización por extinción de la relación laboral de un jugador— que no había sido objeto de impugnación en la vía administrativa ni en la contenciosa.

El Tribunal Supremo acepta esa precisión y limita la estimación del recurso a la parte de la liquidación y la sanción relativas a los pagos a agentes, que es la única que fue objeto del proceso. La declaración sobre la indemnización por despido, al no haber sido impugnada, queda fuera del objeto del recurso y, por tanto, no se ve afectada por la anulación. Esta distinción es relevante porque demuestra que el allanamiento, aunque total en cuanto al objeto del recurso de casación, no puede extenderse más allá de lo que fue efectivamente discutido en el litigio.

V. La suerte de la sanción: desaparición de la liquidación y caída de la sanción

El auto de admisión también planteaba si la alteración del título jurídico vulnera el principio acusatorio, la prohibición de reformatio in peius y las garantías de tipicidad y culpabilidad. El Tribunal Supremo, sin embargo, no responde directamente a esta cuestión porque, una vez anulada la liquidación por la ilegalidad del título jurídico empleado, la sanción pierde su sustento.

La sanción deriva de la liquidación: si la obligación tributaria desaparece, la sanción por su impago se volatiliza. El Tribunal lo expresa con claridad: desaparecida la liquidación, se volatiliza ipso iure la sanción, pues ya no se deja de ingresar una deuda tributaria procedente y legalmente exigible. La consecuencia es la anulación de la sanción sin necesidad de examinar los principios constitucionales invocados.

VI. Reflexiones finales sobre una doctrina que protege al contribuyente

La Sentencia 1032/2026 del Tribunal Supremo es una nueva confirmación de una doctrina que, desde 2020, ha ido perfilando los límites de las potestades administrativas en materia tributaria. La Administración no puede utilizar indistintamente la calificación y la simulación, porque cada una responde a presupuestos distintos y exige declaraciones expresas en el acto de liquidación. Y el juez, al revisar la legalidad de ese acto, no puede sustituir la voluntad de la Administración ni completar lo que esta omitió. Esta exigencia no es un formalismo, sino una garantía del contribuyente, que tiene derecho a conocer con precisión el título jurídico por el que se le regulariza y a defenderse frente a él sin que el debate se desplace a terrenos que no fueron objeto de la liquidación.

El caso del Club Atlético de Madrid es, además, un recordatorio de que las potestades tributarias no son un cheque en blanco. La Administración debe motivar y fundamentar sus actos, y los tribunales deben limitarse a controlar su legalidad sin asumir funciones que no les corresponden. La anulación de la liquidación y de la sanción no significa que el club no deba tributar por los pagos realizados, sino que la regularización practicada no se ajustó a derecho. La doctrina del Tribunal Supremo protege al contribuyente frente a actuaciones administrativas que, so pretexto de la lucha contra el fraude, desconocen las garantías del procedimiento. Y esa protección, en un Estado de Derecho, no es un obstáculo, sino una condición indispensable para que la potestad tributaria se ejerza con legitimidad.

_____

EDITA: IUSPORT

Noviembre 2026