



De nuevo sobre la doctrina de la no intercambiabilidad de las potestades de recalificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación (a propósito de la STS de 23 de febrero de 2023)

César García Novoa

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela (España)*

cesar.garcia@usc.es | <https://orcid.org/0000-0002-9446-4468>

Extracto

El Tribunal Supremo vuelve a pronunciarse sobre la no intercambiabilidad de las potestades de simulación, calificación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En esta ocasión en relación con los pagos del Real Madrid a representantes de futbolistas. La potestad de la Administración de recalificar no puede suponer desconocer un negocio y gravar otro diferente del realizado.

Palabras clave: no intercambiabilidad de potestades; cláusulas antiabuso; calificación; simulación; conflicto en la aplicación de la norma; futbolistas; agentes de futbolistas; Real Madrid.

Recibido: 12-04-2023 / Aceptado: 08-05-2023 / Publicado (en avance *online*): 19-06-2023

Cómo citar: García Novoa, C. (2023). De nuevo sobre la doctrina de la no intercambiabilidad de las potestades de recalificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación (a propósito de la STS de 23 de febrero de 2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 484, 5-24. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18801>



Again about the doctrine of the non-interchangeability of the powers of requalification, conflict in the application of the rule and simulation (regarding the judgment of the Supreme Court of February 23, 2023)

César García Novoa

Abstract

The Spanish Supreme Court returns to rule about the non-interchangeability of the powers of qualification, simulation, and conflict in the application of the tax law. On this occasion in relation to payments from Real Madrid to footballer representatives. The authority of the Spanish Tax Administration to reclassify cannot imply ignoring a transaction and taxing another different from the one carried out.

Keywords: non-interchangeability of the powers; general anti-abuse rules; qualification; simulation; conflict in the application of the tax law; footballers; footballer representatives; Real Madrid.

Received: 12-04-2023 / Accepted: 08-05-2023 / Published (online preview): 19-06-2023

Citation: García Novoa, C. (2023). De nuevo sobre la doctrina de la no intercambiabilidad de las potestades de recalificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación (a propósito de la STS de 23 de febrero de 2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 484, 5-24. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18801>



Sumario

1. Introducción
 2. La funcionalidad de la calificación y de las cláusulas de *conflicto* y simulación
 3. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación frente a la calificación
 - 3.1. Aplicación de lo dicho a los pagos del Real Madrid a representantes de los futbolistas
 4. Conclusión
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 234/2023, de 23 de febrero de 2023 (rec. núm. 5730/2021 –NFJ089006–), se dicta como consecuencia de un recurso de casación contra el pronunciamiento judicial de 26 de mayo de 2021 de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN), recaído en el procedimiento ordinario núm. 424/2020 (NFJ089916) y que había confirmado la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 23 de enero de 2020. El TEAC, mediante la citada resolución, desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de liquidación girado al Real Madrid en concepto de IVA, por la negativa de la Inspección a que la entidad *merengue* dedujera el IVA soportado en las facturas emitidas por los agentes de futbolistas. La sentencia de la AN reiteraba su doctrina sobre la cuestión objeto de controversia, ya manifestada en la anterior Resolución de 28 de octubre de 2022 (rec. núm. 774/2019 –NFJ088183–), relativa a pagos de agentes de futbolistas efectuados por el Atlético de Madrid.

Así, el pronunciamiento del TS hace referencia a la disputa que se venía suscitando entre diversos clubes de fútbol y la Agencia Tributaria acerca del pago a los representantes de los futbolistas. En el presente caso la sentencia se refiere al tratamiento tributario en el IVA de los pagos realizados por el Real Madrid. Y es una resolución judicial que coincide en el tiempo con otras, referidas a la sujeción al mismo impuesto de otros pagos realizados por el propio Real Madrid (por ejemplo, la Sentencia 237/2023 de la misma fecha en la que el tribunal reafirma que la deducción de las cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria¹).

La razón de estos conflictos radica en la postura mantenida por la Agencia Tributaria, según la cual y en función de lo dispuesto por el Reglamento de Agentes de Jugadores, aprobado por la FIFA el 29 de octubre de 2007, tales agentes prestan sus servicios a los futbolistas y no al club de fútbol. Los reglamentos dictados por la FIFA son de obligatorio cumplimiento por los clubes², aun cuando se trate de normas de derecho privado³. Por lo

¹ En esta Sentencia 237/2023 (rec. núm. 6058/2021 –NFJ089035–), el TS proclama la posibilidad de que el Real Madrid inste la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado.

² Se invocan, al respecto, los artículos 20 a 40 de la Ley 10/1990, del Deporte, que regulan las federaciones deportivas españolas. También el artículo 2 del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas, y el artículo 4.1 de los Estatutos de la Real Federación Española de Fútbol, aprobados por Resolución de 24 de enero de 2011.

³ La FIFA es una organización registrada en Suiza de acuerdo con el régimen de asociaciones privadas, prevista en el artículo 60 de su Código Civil. Se rige por su estatuto, Estatuto FIFA, que en su edición de 2018 está disponible en <https://resources.fifa.com/image/upload/the-fifa-2-statutes-2018.pdf?clou>

que resultarían aplicables para entender que, cuando un club de fútbol retribuye al agente, lo que estaría llevando a cabo es un pago por cuenta del representado, el jugador. Se concluye que esos pagos serían una retribución salarial del deportista. Ello tendría consecuencias en las retenciones en el IRPF y, como en el caso enjuiciado, en la no deducibilidad del IVA por un servicio que el agente prestaría realmente al futbolista y no al club.

En el presente caso, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes había desconocido los contratos del Real Madrid con los agentes. Y, supuestamente, lo habría hecho en el ejercicio de la función de calificar, prevista en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Calificar, como en su momento dijo Palao Taboada (2021), es la actividad consistente en «poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde». La sentencia se adhiere a este criterio, al decir en el fundamento sexto, lo siguiente:

la calificación de los hechos imposables... es una operación consistente en determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado. Por tanto, es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas.

Sin embargo, de los hechos contenidos en la sentencia, no se desprende que la Agencia Tributaria haya llevado a cabo una verdadera labor de *etiquetado* de la relación jurídica entre el club de fútbol y el agente del jugador, al menos de forma expresa. Lo hace implícitamente al asumir las normas FIFA, dando por hecho de que se trata de un contrato de *agente de futbolista* de los previstos en el Reglamento FIFA de 29 de octubre de 2007, según el cual es agente el que presenta jugadores a un club, mediante el cobro de honorarios «con objeto de negociar o renegociar un contrato de trabajo» o presenta a dos clubes entre sí «con objeto de suscribir un contrato de transferencia, de acuerdo con las disposiciones del presente reglamento».

En ningún momento la Agencia Tributaria procedió a contrastar esta definición del agente de futbolistas con el régimen del contrato de agencia, previsto en la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia, y en cuyo artículo 1 se dice que el agente se obliga frente a otra persona,

de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones.

[did=azwxwekfmX0nfdixwv1m](#). Está compuesta por las confederaciones y las federaciones nacionales. La admisión de una federación en la FIFA supone que la misma adquiere «los derechos y obligaciones inherentes a su nuevo status en cuanto sea admitida» (art. 12.2), lo que incluye la obligación de cumplir con los estatutos, reglamentos y decisiones de la FIFA.

La Administración tributaria da por hecho que el agente es un intermediario y que intermedia para promover contrato por cuenta del futbolista o por cuenta y en su nombre. Pero la Agencia no *califica* en sentido estricto. Y no lo hace porque no se plantea si el contrato de agente de futbolista del Reglamento FIFA es, más allá de su denominación, reconducible a un contrato de agencia de la Ley de 1992 o bien encaja en otra modalidad, como podría ser un contrato de mediación⁴. Ni tampoco acude al criterio más habitual utilizado por el TS para diferenciar la agencia de la mediación o el corretaje, que es la estabilidad, ya que la ley española «caracteriza la relación entre agente y empresario por su continuidad o estabilidad» (Sentencia del TS 777/2011, de 9 de noviembre, rec. núm. 1606/2008 –NCJ056207–). Se limita a definir la posición del agente en su vínculo con el jugador como «contrato de representación».

La Administración tributaria en las actuaciones previas a esta sentencia se limita a entender que el agente lo es del futbolista, por lo que el pago del club al agente es por cuenta del jugador. Así lo recuerda la sentencia, al glosar los antecedentes en el fundamento segundo, cuando dice:

la Inspección ha considerado que, aun cuando la transacción monetaria se produzca entre el club y el agente, en realidad este último está prestando un servicio al jugador y el club paga ese servicio al agente por cuenta del jugador. De modo que las cantidades satisfechas por el club al agente o representante deben considerarse mayor retribución monetaria del futbolista como rendimiento del trabajo, de manera que la cuota soportada por la entidad no es deducible, procediendo, asimismo, la minoración de cuotas soportadas y repercutidas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Cierto es que la forma de proceder de la Agencia Tributaria conduce a unos efectos prácticos próximos a una recalificación, al considerar que los pagos del club a los agentes son consecuencia de la relación laboral entre el propio club y el futbolista. Pero a ello se llega como consecuencia de entender que los pagos a los agentes son rendimientos del trabajo de los jugadores de fútbol porque no pueden ser servicios profesionales prestados al club por el agente, ya que el agente a quien representa es al futbolista. Y dada la relación laboral especial del club con el futbolista, no pueden tener otra naturaleza que una retribución salarial en el seno de dicha relación laboral. En la medida en que la sentencia hace referencia a un supuesto de IVA, la conclusión de la Agencia no es otra que negar que el equipo de fútbol deduzca el IVA soportado en los servicios prestados por el agente. La postura de la Administración se resume en el apartado 4 del fundamento segundo, dedicado a los antecedentes del litigio:

⁴ Ha defendido que en el presente caso estaríamos ante un contrato de mediación y no de agencia, Lucas Durán, para quien «no se trata de "agentes" en el sentido propio de la palabra, sino de mediadores; ello es así porque los honorarios del mediador están condicionados a la celebración del contrato (contrato de mediación o corretaje), y no se devengan en todo caso y sin responder al buen fin de la operación (como ocurre en el contrato de agencia)...». Notas inéditas.

la Inspección ha considerado que, aun cuando la transacción monetaria se produzca entre el club y el agente, en realidad este último está prestando un servicio al jugador y el club paga ese servicio al agente por cuenta del jugador. De modo que las cantidades satisfechas por el club al agente o representante deben considerarse mayor retribución monetaria del futbolista como rendimiento del trabajo, de manera que la cuota soportada por la entidad no es deducible, procediendo, asimismo, la minoración de cuotas soportadas y repercutidas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Lo que se hace es calificar, invocando el artículo 13 de la LGT, un pago como una retribución salarial, pero no atendiendo a la naturaleza del contrato, pues el contrato laboral se presupone y es el que liga a la entidad deportiva con el futbolista, sino a partir de tomar en consideración quién es el verdadero destinatario del servicio prestado por el agente. Para la Inspección ese no puede ser otro que el futbolista, porque el contrato de agente de jugadores supone que se está representando al futbolista. Y ello, repetimos, sin entrar a considerar si la relación que une al Real Madrid con el agente podría tener otra naturaleza, como la de un contrato de mediación.

Se trata de una calificación *sui generis*, donde se huye de aplicar normas jurídico-civiles. No tanto porque el asunto se refiera al IVA, impuesto donde su sistema común se basa en una definición uniforme de las operaciones imponibles, referible a las distintas regulaciones civiles de cada uno de los Estados miembros. En el IVA no es relevante la caracterización de los negocios desde la óptica del derecho civil nacional, por tratarse de un impuesto donde prevalece la configuración armonizada de las categorías⁵. Sino más bien porque se parte de la definición de *agente* de futbolistas a partir de las reglas privadas de la FIFA. La Agencia Tributaria deniega la deducción exclusivamente sobre la base de que el servicio no se presta al Real Madrid. Argumento que es aceptado por el TEAC, en la resolución que confirma la liquidación tributaria y en la cual se afirma que el destinatario real de la prestación de servicios que ha originado la repercusión de las cuotas de IVA no es el Real Madrid sino el futbolista. Argumento que, por cierto, lleva al TEAC a afirmar que, precisamente por ello, no puede hablarse de que haya habido un ingreso indebido.

El Real Madrid había defendido la postura de que, si se considera que el club no es el destinatario de los servicios prestados por los intermediarios, resulta necesario no solo que se niegue la deducibilidad de las cuotas indebidamente soportadas, como así ha hecho la Administración, sino que, paralelamente, se reconozca su derecho a la devolución de las mencionadas cuotas con los correspondientes intereses. Y ello en tanto tales cuotas han sido soportadas por el club e ingresadas en la Hacienda pública por los intermediarios. Este *petitum* del equipo de fútbol se hace invocando el principio de regularización íntegra⁶.

⁵ Como lo ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en Sentencia de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, asunto C-320/88 (NFJ000732), en relación con el concepto, el cual «... no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable...».

⁶ El club invoca la vulneración del artículo 88 de la Ley del IVA y de los principios de neutralidad del impuesto y de seguridad jurídica, produciéndose, además, un enriquecimiento injusto de la Administración.

El TS define como principal cuestión con interés casacional la de «determinar si la Administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 de la Ley General Tributaria amparándose en normas de carácter privado, como en este caso, el Reglamento sobre los Agentes de Jugadores, de 29 de octubre de 2007», quedando el pronunciamiento sobre la procedencia de la regularización íntegra condicionado a que se acepte que la Administración ha obrado correctamente al aplicar el citado artículo 13.

Y a esta cuestión es a lo que se refiere fundamentalmente la sentencia, reiterando su teoría de la *no intercambiabilidad* de las potestades de calificación (art. 13 LGT), conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 LGT) y simulación (art. 16 LGT), que había proclamado en las Sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 (recursos de casación núms. 1429/2018 –NFJ086714– y 1432/2018 –NFJ079468–).

2. La funcionalidad de la calificación y de las cláusulas de *conflicto* y *simulación*

La denominada *calificación*, contenida en el artículo 13 de la LGT, viene figurando entre la panoplia de potestades de las que dispone la Administración tributaria y se acepta que puede ser utilizada como una medida más contra la elusión, aunque nunca dejó de ser un *cuero extraño* en el contexto de tales medidas.

Este artículo 13 se limita a decir que «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». Lo que hace el precepto es proclamar que los actos o negocios son lo que son y no lo que las partes dicen que son. Y su presencia en la vigente LGT responde a la reforma introducida en la anterior ley codificadora de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que supuso la desaparición del artículo 25.3 y la inclusión de un párrafo 2 en el artículo 28. Al proclamar que el tributo se exigiría con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho se pretendía relegar cualquier atisbo de interpretación económica⁷.

La calificación se llevará a cabo con ocasión de la aplicación de la norma tributaria a un supuesto de hecho concreto. La aplicación de la norma era entendida por la jurisprudencia

Se apoya, entre otras, en las Sentencias del TS de 25 de septiembre de 2019 (rec. núm. 4786/2017 –NFJ089915–), 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 4153/2017 –NFJ075348–), 17 de octubre de 2019 (rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–), 13 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1675/2018 –NFJ075575–) y 2 de octubre de 2020 (rec. núm. 3212/2018 –NFJ089914–) y de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN de 26 de octubre de 2018 (rec. núm. 585/2016 –NFJ072162–).

⁷ Como dice Combarros Villanueva (1984, p. 505), la teoría de la interpretación económica es una teoría de la interpretación del hecho imponible, sobre el sentido que el legislador ha atribuido a los caracteres conformadores de este; Palao Taboada (1995).

dencia de conceptos como un «proceso lógico» de subsunción de hechos, de «ajuste» o «encaje» del caso concreto en alguno de los supuestos hipotéticos previstos en la ley (Albiñana García-Quintana, 1979, p. 1.388), lo que suponía establecer una diferenciación en el plano teórico con la interpretación⁸. Esta desempeñaría el papel de actividad precedente de comprensión de la norma⁹, como un proceso mental exclusivamente lógico (Frosini, 1994, p. 335), orientado al «análisis-descomposición de una determinada objetividad normativa» (Trimeloni, 1979, p. 10). No obstante, en el proceso aplicativo de la norma, calificación e interpretación son dos operaciones, se «hallan íntima y dialécticamente relacionadas» (Palao Taboada, 1996, p. 18), pues una y otra forman parte del proceso de comprensión del alcance y del sentido jurídico de la norma en su proyección y aplicación al caso concreto.

Por ello, la calificación, más que una potestad atribuida a la Administración, es una parte de la fase aplicativa de la norma jurídica, a efectos de exigencia de la obligación tributaria. Cualquiera que tenga que calificar hechos para aplicar una norma fiscal deberá calificar esos hechos, singularmente los actos o negocios, de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica. En los modernos sistemas de gestión tributaria, la Administración aplica la norma en fase de comprobación, pues el deber primario de llevar a cabo tal aplicación la tiene el obligado tributario a través de declaraciones y autoliquidaciones. Pero la Administración ostenta una posición superior derivada de su capacidad legal para decidir la aplicación de la ley (Ramallo Massanet, 1995, pp. 81 y 82), que es consecuencia de la condición *ex lege* de la obligación tributaria. Y, en cuanto aplicadora de la norma tributaria, dispone de una facultad de calificar según la regla del artículo 13 de la LGT, como debe también interpretar las normas siguiendo lo dispuesto en el artículo 12 de la misma ley. En un modelo basado de gestión de los tributos a través de autoliquidaciones, la potestad de calificación es una potestad de *recalificación*, pues la calificación de los hechos, al igual que la interpretación de las normas, la lleva a cabo, primariamente, el obligado tributario. Por tanto, lo que realmente es una potestad atribuida a la Administración es la de *recalificación* que deriva del mismo artículo 13 de la LGT.

La labor calificadora, en suma, supone caracterizar jurídicamente un hecho, normalmente mediante su adscripción en alguna categoría o tipo negocial, para su encaje en un supuesto de derecho contenido en la norma que, previa o simultáneamente, ha sido objeto de interpretación. Cuando la Administración aplica la norma, obviamente en el ejercicio de su facultad de comprobación de las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente, lo que hace es evaluar aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de tal norma (Prieto Sanchís, 1987, p. 88). Como dice la sentencia

⁸ Esta doctrina tuvo cierta influencia en la Comisión redactora del anteproyecto que dio origen a la LGT, que pretendía incluir en la sección dedicada a la interpretación de las normas, dos subsecciones, una dedicada a la interpretación de las normas (art. 23) y otra a la calificación de los hechos (arts. 24 y 25); véase Ruiz Toledano (1998, p. 82).

⁹ Véanse al respecto, Becker (1972, p. 103), Xavier (1978, p. 38), Marchessou (1980, p. 8) y Amatucci (1965, p. 12).

del TS que nos ocupa se trata de «... determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado». Añadiendo, en una visión teñida de lógica aristotélica, que estaríamos ante «... una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas».

En el presente caso, la calificación deriva en un desconocimiento de la existencia de un vínculo del agente con el Real Madrid, para considerar que el agente solo tiene tal vínculo con el jugador y que los pagos a aquel por parte del club se hacen en nombre de este. Aunque el Reglamento de Intermediarios de la Real Federación Española de Fútbol que traspone el reglamento FIFA recoge expresamente la posibilidad de que un club y un jugador intervengan en una negociación bajo el amparo de un mismo intermediario (intermediación dual), es necesario que ello se acuerde expresamente por el jugador, el club y el intermediario y se notifique a la Federación de Fútbol. Lo cual, se dice en la sentencia, no habría quedado acreditado en el presente caso.

Por el contrario, para el Alto Tribunal

lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular el pago de la prestación de servicios, sobre el que se ha repercutido el IVA que es objeto de liquidación en la regularización objeto de este litigio.

Continúa el TS afirmando 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, esta 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.

Por ello, entiende la Agencia que las retribuciones satisfechas por la entidad a los agentes de los jugadores de fútbol se debían considerar efectuadas por cuenta de los deportistas. Negándosele además al Real Madrid la deducción de las cuotas de IVA soportado.

Frente a ello, el Real Madrid entiende que lo que está haciendo la Administración tributaria es prescindir de la realización de un negocio jurídico, con causa real y lícita, para considerar que los pagos se efectúan a nombre del jugador y así imputarle, como rendimientos de trabajo, el total de la comisión pagada por el club al agente.

En la resolución judicial el Alto Tribunal viene a asumir que, cuando se desconoce una operación, no se puede hablar de calificación. A nuestro juicio, el tribunal acierta en su conclusión de que no estamos ante un caso de mera calificación, pero debería haber llegado a esta deducción por otros senderos argumentales.

No es del todo cierto que desconocer un acto o negocio no sea posible cuando se está recalificando y que tal desconocimiento solo resulte procedente cuando se ejercen las facultades que derivan de las cláusulas de simulación o conflicto.

La posibilidad legal de que la Administración recalifique hechos, al igual que la de que reinterprete normas, apartándose de la calificación o interpretación efectuada por los particulares en sus autoliquidaciones o recalificaciones, constituye una potestad ordinaria de aplicación del tributo. Tanto la interpretación como la calificación forman parte del proceso de comprensión del alcance y del sentido jurídico de la norma en su proyección en el caso concreto. A ello se refiere el TS en el fundamento sexto de la sentencia que nos ocupa, cuando dice que «... la calificación es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas». Como hemos dicho, en una fórmula de gestión tributaria basada en autoliquidaciones, la potestad de calificación es una potestad de *recalificación*, pues la calificación de los hechos, al igual que la interpretación de las normas, la lleva a cabo, primariamente, el obligado tributario.

Y es la recalificación la que puede tener el efecto de prevenir un comportamiento abusivo. Pero la potestad de recalificar no deja de ser una potestad ordinaria en la aplicación de los tributos. La misma opera en el proceso aplicativo de la norma por la Administración, que en los modernos sistemas de gestión del tributo basado en la autoliquidación solo se manifiesta con ocasión de la comprobación, por los órganos gestores o de inspección, de los hechos declarados. En relación con tales hechos la Agencia Tributaria deberá, en primer lugar, verificar la realidad o veracidad de estos, teniendo en cuenta la presunción de certeza que le atribuye el artículo 108.4 de la LGT, que presume ciertos los datos y elementos de hecho consignados en autoliquidaciones y declaraciones y asigna a la Administración la carga de la prueba para negarlos. Admitida la veracidad de tales datos, procede su subsunción en una categoría jurídica para la correcta aplicación de la norma tributaria, pues los tributos siempre operan sobre manifestaciones económicas reguladas por otras ramas del Derecho.

En este proceso puede llegar a producirse un efecto de mitigación de los fines elusivos que pudiera perseguir el obligado tributario con la calificación de los hechos que ha llevado a cabo en su autoliquidación. Pero no estaríamos ante una potestad extraordinaria para atacar un comportamiento elusivo sino ante una facultad ordinaria de aplicación de la norma por la Administración.

Es aquí donde cabe valorar la distinción que lleva a cabo el TS en esta Sentencia de 23 de febrero de 2023 entre la calificación, por un lado, y la simulación y el conflicto, por otro, ya que tal diferenciación es la base de la teoría de la *no intercambiabilidad* que el Alto Tribunal vuelve a esgrimir en esta resolución.

3. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación frente a la calificación

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación son las cláusulas generales antiabuso presentes en nuestro ordenamiento jurídico. Así lo reconoce la exposición de motivos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que lleva a cabo la transposición al ordenamiento interno español de la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (ATAD). Ahí se dice lo siguiente:

en el caso de la norma general antiabuso no será necesaria una modificación de nuestra normativa en la medida en que ya se recoge en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación.

Conflicto y simulación, por tanto, como todas las *General Anti-Abuse Rules* (GAAR), son potestades extraordinarias que permiten desconocer un negocio realmente realizado y gravar el acto o negocio evitado con fines de elusión tributaria, esto es, para pagar menos, diferir o no pagar el tributo. Como toda GAAR, se sustenta en un presupuesto de hecho perfilado por la ley, aunque definido en términos generales, lo que conduce a calificar a las cláusulas generales como normas *in fattispecie aperta* (Pistone, 1995, pp. 20 y 21). Se trata, por tanto, de aplicar una norma prevista para un hecho a otro hecho diferente, en contra de las exigencias de tipicidad de la norma tributaria y con un cierto trasfondo analógico.

Estas potestades exorbitantes, que permiten aplicar el tributo de manera extraordinaria, quebrando incluso algunos de los principios básicos del orden tributario como la legalidad o la interdicción de la analogía, se basan en presupuestos legales cuya concurrencia debe acreditar la Administración. A diferencia de las *Specials Anti-Abuse Rules* (SAAR) que suelen fundarse en presunciones legales, cuando no en ficciones, la concurrencia del presupuesto de la norma antiabuso general debe ser acreditado por la Administración. Como, por otra parte, requiere la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al tratar la proporcionalidad de las medidas antiabuso (Sanz Gómez, 2010, pp. 72 y ss.)¹⁰.

Y ese presupuesto puede basarse en la diversidad de negocios anómalos que son definidos en el derecho privado (fraude de ley, simulación, abuso del derecho o de las formas, negocio indirecto...). O cabe definir presupuestos propios creados en la órbita fiscal, como la prevalen-

¹⁰ Entre otras, la Sentencia *Glaxo Wellcome GMBH&Co. KG*, de 17 de septiembre de 2009, asunto C-182/08 (NFJ035061), donde se recuerda que para ajustarse al principio de proporcionalidad, una medida antiabuso debe permitir un análisis singularizado, tomando en consideración las particularidades de cada asunto.

cia de la sustancia sobre la forma, la preponderancia del fin fiscal¹¹ o el test del propósito principal, de las razones comerciales o de los motivos económicos válidos. Es lo que ocurre con el modelo de cláusula general contenido en el artículo 6 de la Directiva ATAD, que habla de un

mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes.

De hecho, existe una interacción evidente entre la cláusula *principal purpose test*, prevista para evitar el abuso de convenio o *treaty shopping* en el artículo 7 del Instrumento Multilateral (como estándar mínimo de obligado cumplimiento) y las cláusulas generales antielusión introducidas en el artículo 1.2 de la Directiva 2011/96/UE, Matriz-Filial, y en el artículo 6 de la mencionada Directiva ATAD.

En el caso de la simulación del artículo 16 de la LGT, el legislador, deliberadamente, ha rechazado definir este concepto a efectos fiscales. Al no haberlo hecho, el presupuesto de la cláusula será la simulación construida en el Derecho Civil, ya que, como señala el artículo 12.2 de la propia norma codificadora, los términos empleados en las normas tributarias se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, «en tanto no se definan por la normativa tributaria». Habrá que estar a la concepción civil de la simulación en todas sus modalidades, incluida la *simulación en la causa*, a la que hace referencia esta sentencia, al decir que «el proceso argumentativo recuerda vivamente a la denominada simulación en la causa...» (fundamento sexto)¹². Recuérdese que todo negocio típico tiene una causa típica y todo negocio realizado por las partes tiene un *fin práctico* (distinto del motivo), entendido como propósito último, que conduce a las partes a su celebración. En la *simulación en la causa* el negocio simulado es aparente, pero lo es en relación con la causa objetiva del mismo (a la que se refiere el art. 1.274 del Código Civil e identificable con el fin típico del negocio, por ejemplo, intercambiar bienes por dinero en la compraventa). Y ello, en tanto la causa concreta o particular de tal negocio no coincide con la que es propia del tipo contractual.

De tal manera que en la modalidad de simulación denominada simulación en la causa podemos decir que hay engaño, pero, en palabras de Durán-Sindreu Buxadé (2021), «enga-

¹¹ En estos términos se refiere De Juan Casadevall (2018, p. 32).

¹² El fundamento séptimo de la Sentencia 359/2015, de la Sala Primera de lo Civil, del TS, de 10 de junio de 2015, rec. núm. 2732/2013 (NCJ0602389), señala lo siguiente:

... en principio, la jurisprudencia considera como causa del negocio la función económico-social que justifica que un determinado negocio jurídico reciba la tutela y protección del ordenamiento jurídico, de modo que la causa será la misma en cada tipo de negocio jurídico. Pero esa conceptualización no permite explicar la posibilidad de que exista una causa ilícita, pues ello es incompatible con el fin típico y predeterminado de cada negocio jurídico. Es por eso que el propósito ilícito buscado por ambas partes ha sido elevado por la jurisprudencia a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad del contrato conforme al CC art. 1275...

ño causal». Lo que para el Alto Tribunal (en Sentencias como la de 7 de julio de 2021, rec. núm. 1926/2020 –NFJ082991–) justificaría que se pudiese descartar la posibilidad de una interpretación razonable de la norma, excluyente de la culpabilidad. Aunque la simulación recae sobre hechos, mientras que la interpretación razonable los es de la norma, esa interacción de ambas fases del proceso aplicativo de la norma haría especialmente difícil la separación entre una y otra y, por tanto, la apreciación de una interpretación razonable en cualquier supuesto de simulación. Y la simulación presupondría siempre una ocultación, propiciada por la apariencia de un negocio ficticio.

En el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la cláusula antiabuso tiene un presupuesto propio, fijado por la ley, que a veces puede ser difícil de discernir de los casos en que hay simulación, sobre todo, la mencionada simulación en la causa. Por ejemplo, cuando se establece en el artículo 15 de la LGT, como presupuesto del conflicto, que el «acto o negocio» sea «notoriamente artificioso o impropio para el resultado obtenido».

En cualquier caso, la cláusula de conflicto es la verdadera cláusula general antiabuso de nuestro derecho. Así lo viene a entender la propia sentencia aquí comentada, cuando en su fundamento sexto habla de «una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de normas tributarias, delimitado en sus presupuestos y consecuencias en el art. 15 LGT». El conflicto en la aplicación de la norma es una cláusula con un presupuesto propio, a diferencia del presupuesto de la simulación que, como dijimos, no aparece regulado en la ley tributaria y debe concebirse a partir de su definición civil. Este precepto no es lo mismo que el fraude de ley del artículo 24 de la LGT de 1963 al que, precisamente, el conflicto vino a sustituir. Es algo que incluso la sentencia que nos ocupa reitera, cuando en su fundamento quinto⁵ se refiere al fraude de ley como «actual conflicto en la aplicación de la norma». Es algo que también está presente en la Sentencia del TS 1503/2022, de 16 de noviembre (rec. núm. 89/2018 –NFJ088153–), donde, respecto a una operación de reestructuración, se valora si resulta aplicable *ratione temporis* el fraude de ley o la cláusula de conflicto de la vigente LGT, pero dando por hecho de que se trata sustancialmente de la misma figura. Se soslaya que, precisamente, la cláusula de conflicto se introdujo para conjurar las objeciones argumentales que algún sector de la doctrina esgrimía frente a la aplicación al ámbito fiscal del fraude de ley, al entender que el mismo, definido en el artículo 6.4 del Código Civil, era propio de ordenamientos dispositivos, guiados por la autonomía de la voluntad y no de un orden jurídico claramente imperativo como el tributario.

Pero simulación y conflicto en la aplicación de la norma tienen en común el ser potestades exorbitantes que permiten una aplicación extraordinaria del sistema tributario cuando concurre un hecho elusivo definido por la propia ley. Por tanto, se diferencian claramente de la calificación o recalificación. Como esta Sentencia de 23 de febrero de 2023 dice en su fundamento sexto

... existen zonas de aparente conflicto o superposición de estas figuras (conflicto y simulación) que no hacen siempre fácil optar por una u otra calificación, aunque desde luego, las dificultades se presentan más vivamente en la delimitación entre conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, pero no entre estas po-

testades y la genuina operación de calificación jurídica, por más que el margen de aplicación de esta última se trate de ensanchar por la Administración más allá de sus límites naturales...

Cierto es que la recalificación, en determinados supuestos, puede tener efectos antielusivos o incluso utilizarse con esa finalidad. No es algo extraño en el ordenamiento tributario emplear figuras diseñadas para otros objetivos con finalidad antielusiva. Piénsese, por ejemplo, en la cláusula de beneficiario efectivo en los convenios de doble imposición. Pero es evidente que se trata de figuras distintas. Por mucho que se utilice la potestad de recalificación para combatir la elusión, no estamos ante un *lamarckiano cuello de jirafa* ni, en este caso, puede afirmarse que la función crea al órgano.

La calificación de los hechos, junto con la interpretación de las leyes, forma parte del proceso ordinario de aplicación de la norma. Por tanto, será una labor previa a la aplicación de cualquier cláusula exorbitante de carácter antielusivo. Como recuerda Beiras Cal (2020), la calificación siempre es previa a una eventual y futurible aplicación de la simulación o del conflicto. La calificación resulta indispensable en todo proceso aplicativo de la norma, en el que se deben utilizar siempre criterios jurídicos, quedando, además, proscrita la analogía. Solo una vez que se ha calificado, será posible valorar si se debe desconocer el negocio puesto de manifiesto por la calificación y gravar uno distinto. Lo que únicamente podrá tener lugar cuando la Administración acredite que las partes han pretendido obtener con el negocio realizado (y calificado como tal) una finalidad económica que no es propia del mismo. Será entonces cuando habrá que determinar si concurren los presupuestos de la simulación absoluta porque el negocio es falso, o de la simulación en la causa (las partes no persiguen la finalidad del negocio aparentemente realizado sino de otro distinto), o bien si es posible verificar la existencia de los presupuestos del conflicto en la aplicación en la norma del artículo 15 de la LGT.

Por tanto, no es lo mismo desconocer el negocio para ponerle una etiqueta diferente a la que le han puesto los obligados tributarios en la calificación que han llevado a cabo en su autoliquidación que desconocer un negocio previamente calificado para gravar uno diferente al realizado. Y, en este último caso, porque frente a la apariencia generada por el negocio simulado se concluye que la verdadera causa comercial es otra (Sentencia de la AN de 26 de octubre de 2022, rec. núm. 251/2020 –NFJ088277–).

3.1. Aplicación de lo dicho a los pagos del Real Madrid a representantes de los futbolistas

En el presente caso, la cuestión nuclear es la posible improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA soportadas por el Real Madrid que son repercutidas por los agentes de los jugadores al club, ya que en el expediente no habría quedado acreditado que el club sea el destinatario efectivo de los servicios prestados. Por el contrario, del análisis de los contratos de los jugadores con el club y del club con los agentes se concluye que estos

últimos son agentes de los jugadores. La Oficina Técnica de la Inspección, además, con ocasión de la práctica de la liquidación, dice:

los destinatarios efectivos de los servicios prestados por los agentes al club son los jugadores y que las cantidades abonadas por el club a los agentes son cantidades pagadas en nombre y por cuenta de aquellos jugadores, con independencia de la denominación que el club haya dado a los contratos suscritos con los agentes de los jugadores.

Para el TS eso supone desconocer el negocio efectivamente realizado. En efecto, en el citado fundamento de la sentencia aquí comentada se reitera algo que ya se había dicho en el fundamento tercero de la Sentencia de 2 de julio de 2020. Entonces el Alto Tribunal había afirmado que «... no es posible, con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la Inspección de los tributos pueda desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas...». En la de 2023 señala:

... el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible, pues en modo alguno se limita la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que aísla el flujo económico de ese negocio, y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias.

Pero cuando se dice, en el fundamento sexto de esta sentencia, que se «aísla el flujo económico del negocio» y que se «sitúa en otro esquema negocial» y que, por ello, «el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible» no se explica por qué eso no es una calificación. No se justifica por qué encajar una determinada corriente o resultado económico en un esquema negocial en lugar de en otro, que es el que fue asignado por el obligado tributario, no es calificar. Cuando calificar, como dice el propio Alto Tribunal en el mismo fundamento de derecho, «es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma».

Para ello **habría sido necesario haber realizado una labor de análisis del negocio realmente realizado y de su causa subjetiva, para atender a los resultados que se pretendían conseguir con el mismo.** El TS no lo hace porque no le corresponde hacerlo en vía de casación. Pero debería también haberse añadido que la Agencia Tributaria no podía llegar a la conclusión a la que llegó porque no hizo una verdadera labor de recalificación.

En puridad, no se realiza por parte de la Inspección una genuina operación de calificación, ya que no se procede a poner una etiqueta jurídica a la relación contractual como paso previo a determinar quién debe ser el destinatario de los pagos. Para afirmar que los clubes no pueden pagar al agente habría que defender que se trata de un contrato de agencia o representación del futbolista, lo que solo se hace indirectamente, invocando el artículo 19 del

Reglamento FIFA. Pero hacerlo a través de una *recalificación* requeriría *remove* la calificación previa efectuada por los obligados tributarios. Esa calificación previa podría haber sido, por ejemplo, la de una mediación, ya que en este contrato se paga al mediador una comisión por el buen fin de la operación y este pago podría efectuarlo el propio club. Lejos de llevar a cabo esta operación de redenominación, propia de la calificación, se hace una genérica invocación al artículo 13 de la LGT para concluir que, como las obligaciones de pago asumidas por el club en relación con los representantes se producen vigentes los respectivos contratos laborales del club con los futbolistas y los agentes solo pueden representar al futbolista, los pagos realizados por el club han sido realizados en nombre y por cuenta de los deportistas.

A nuestro juicio, acierta el TS cuando entiende que la Inspección ha utilizado incorrectamente la facultad de recalificación para llegar a un resultado que consiste en referir los pagos a una relación jurídica diferente, de la que no es parte el club. La singularidad radica en que, en este caso, no se trata de prescindir del contrato supuestamente realizado por las partes (que no se menciona, pero que podría ser un contrato de mediación entre el club y el agente-mediador) para tomar en consideración otro distinto realizado por los mismos sujetos. Se trata de entender que los pagos son imputables a otro negocio concertado, en este caso, por el futbolista y el representante. De manera que tales pagos satisfechos por el club solo podrían ser resultado del vínculo laboral que une al futbolista con el Real Madrid. La relación laboral sería, por tanto, el negocio *usual o propio* (conflicto) o *disimulado* (simulación). Y el pago, en tanto no tiene como destinatario al jugador sino al agente, solo lo podría haber efectuado el Real Madrid por cuenta del jugador, en el marco de la relación laboral con este.

Y el Alto Tribunal corona su doctrina recordando las funciones de la calificación, la simulación y el conflicto. Reconociendo que «existen zonas de aparente conflicto o superposición... que no hace siempre fácil optar por una u otra» (fundamento sexto), pero reafirmando su tesis de la *no intercambiabilidad* que había proclamado en las Sentencias de 2 y 22 de julio de 2020.

4. Conclusión

La sentencia puede ser tildada de formalista porque no entra en las cuestiones sustanciales que tantas consecuencias prácticas tienen en relación con la naturaleza de los pagos de los clubes de fútbol a los representantes de los jugadores, tanto en el IVA como en el IPRF. Pero es un paso más en la adecuada definición de las medidas generales antiabuso en nuestro ordenamiento.

Pero la doctrina del TS no puede eclipsar la necesidad de una mejora del régimen de nuestras medidas antiabuso. **Es necesario actualizar tales medidas en el marco de la incorporación futura de la totalidad de normas antiabuso comunitarias y del sesgo presente en el artículo 6 de la ATAD.** Como dicen Sánchez y Arribas (2021, pp. 34 y 35), los artículos 15 y 16 de la LGT se ven afectados por el «impacto indirecto del criterio de *prin-*

cipal purpose test». Y estas reglas generales contra el abuso no están plenamente adaptadas a lo que la Directiva ATAD y la acción 5 del Plan BEPS requieren.

Así, debería ajustarse la redacción del artículo 15 de la LGT, que se implantó como alternativa al tradicional fraude de ley, mediante la incorporación del enfoque sobre cuáles son los propósitos esenciales perseguidos y sobre la interacción de la ventaja fiscal alcanzada con la finalidad de la norma. Debería introducirse la exigencia de que el negocio o mecanismo abusivo se haya establecido teniendo como propósito principal o uno de los propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal, siempre que no esté presente un motivo o razón comercial válida. Y añadiendo que tal ventaja ha de desvirtuar el objeto o finalidad de la normativa tributaria aplicable.

También, en lo concerniente al requisito de *genuinidad* (que la Comisión Europea recomienda introducir a los Estados miembros) o respecto a la carga de la prueba sobre su aplicación. A pesar de que se sostiene que la adecuación de la ventaja fiscal con la norma aplicada podría ser una tarea que recae sobre el contribuyente, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la proporcionalidad de las medidas antiabuso generales¹³ recomienda dejar claro que la prueba de la concurrencia del presupuesto de la cláusula recae sobre la Administración (Sánchez y Arribas, 2021, p. 40). Y ello, en tanto, solo cabe admitir una cláusula interna como razón imperiosa de interés general que excepcione el juego de una libertad comunitaria en términos proporcionales, lo que requiere aportación de prueba de cargo por las autoridades fiscales¹⁴.

Y, además, sería necesario reflejar normativamente, como propone la interpretación de las cláusulas generales antiabuso al amparo del Derecho de la Unión Europea, que el contribuyente debe tener derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales. Se trata de tener en cuenta el recordatorio

¹³ La Sentencia *Leuer-Blöem* de 17 de julio de 1997 (asunto C-28/95 –NFJ005725–) concluye en su epígrafe 48 b) lo siguiente:

conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Directiva, los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal. A ellos les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el principio de proporcionalidad. No obstante, el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones basándose en criterios como los mencionados en la respuesta a la letra a) de la segunda cuestión, tanto si se ha producido efectivamente una evasión o un fraude fiscal como si no, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva.

¹⁴ Según De Juan Casadevall:

la doctrina *Leur-Blöem* exige el principio de proporcionalidad para no frustrar la finalidad de la directiva, refracta los criterios generales predeterminados, las categorías genéricas de abuso que excluyan el análisis pormenorizado del caso sin aportación de prueba de cargo por las autoridades fiscales... (2018, p. 25).

del TS en la citada Sentencia de 16 de noviembre de 2022, sobre la corrección jurídica de la economía de opción como ejercicio de las libertades fundamentales. En esta sentencia, el tribunal descarta la *economía de opción inversa* defendida en ocasiones por la Agencia Tributaria y que consiste en cuestionar las alternativas negociales de los contribuyentes que no supongan tributar por la disyuntiva más gravosa. Como afirma Durán Sindreu-Buxadé (2015):

si la operación realizada reporta una ventaja o ahorro fiscal al contribuyente con relación a otro negocio de resultado equivalente, se concluye que lo *razonable* era optar por la decisión más *cara* para el contribuyente. Se habla, entonces, de utilización de un negocio *impropio* y/o de *artificiosidad*.

Criterio este que debe ser totalmente rechazado.

Referencias bibliográficas

- Albiñana García-Quintana, C. (1979). La interpretación económica de las leyes tributarias. *RDFHP*, 144.
- Amatucci, A. (1965). *L'Interpretazione della norma di Diritto Finanziario*. Ed. Jovene.
- Becker, A. A. (1972). *Teoria Geral do Direito Tributario*. Saraiva.
- Beiras Cal, A. (2020). El Tribunal Supremo recientemente pone límites a la (re)calificación por la administración de los hechos declarados (art. 13 LGT). Comentarios a la STS 904/2020 de 2 de julio. *Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/anton-beiras-cal/el-tribunal-supremo-pone-limites-a-la-re-calificacion-por-la-administracion-de-los-hechos-declarados>
- Combarros Villanueva, V. E. (1984). La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica. *Civitas, REDF*, 44.
- Durán-Sindreu Buxadé, A. (2021). Simulación, conflicto en la aplicación de la norma y ahorro fiscal. *Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/simulacion-conflicto-en-la-aplicacion-de-la-norma-y-ahorro-fiscal>
- Durán-Sindreu Buxadé, A. (2022). El derecho existe: decisiones empresariales y fiscalidad. *Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/el-derecho-existe-decisiones-empresariales-y-fiscalidad>
- Frosini, V. (1994). Riflessioni sul lavoro dell'interprete nel Diritto Amministrativo e Tributario. *L'unità del Diritto*. Massimo Severo Giannini e la teoria giuridica. Società Editrice Il Mulino.
- Juan Casadevall, J. de. (2018). La cláusula general antiabuso en el Derecho de la Unión Europea. La construcción de una GAAR comunitaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, 427, 5-38.
- Marchessou, P. (1980). *L'Interpretation des Textes Fiscaux*. Ed. Economique.

- Palao Taboada, C. (1995). Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias. *Crónica Tributaria*, 73.
- Palao Taboada, C. (1996). Interpretación y aplicación de la norma tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 155.
- Palao Taboada, C. (2001). Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. *Seminario Fernando Sainz de Bujanda, Las nuevas medidas frente al fraude de ley tributaria*. IEF (inédito).
- Pistone, P. (1995). *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*. Cedam.
- Prieto Sanchís, L. (1987). *Ideología e interpretación jurídica*. Tecnos.
- Ramallo Massanet, J. (1995). La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I). *Crónica Tributaria*, 76.
- Ruiz Toledano, J. I. (1998). *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Ciss.
- Sánchez, A. y Arribas, D. (2021). Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Observatorio Fiscal del Plan de Acción BEPS, ¿dónde estamos cinco años después?* Fundación Impuestos y Competitividad.
- Sanz Gómez, R. J. (2010). *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*. Bosch.
- Trimeloni, M. (1979). *L'interpretazione nel Diritto Tributario*. Cedam.
- Xavier, A. (1978). *Os Principios da legalidade e da tipicidade da tributaçao*. Ed. Revista dos Tribunais.

César García Novoa. Licenciado y doctor en Derecho. Premio Extraordinario de Licenciatura. Diplomado en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela. Catedrático de la Universidad de Santiago de Compostela desde 2001. Consejero Académico del Despacho Vento Abogados & Asesores de octubre de 2021 a octubre de 2022. Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, desde el 18 de febrero de 2010 hasta el 30 de junio de 2013. Participante en congresos internacionales y cursos (CIDTI de la Universidad Austral de Buenos Aires, *Summer Tax Course* de la Universidad de Harvard, Curso de Derecho Tributario del ICDT en Colombia y numerosas maestrías en diversos países). Director del Curso de Perfeccionamiento en Fiscalidad Internacional en la Universidad de Santiago. Miembro honorífico de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Academia de Jurisprudencia de Venezuela, Academia Tributaria das Américas, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios e Instituto Peruano de Derecho Tributario. Miembro del Consejo de Redacción de las Revistas *Nueva Fiscalidad* (España), *Revista Argentina de Derecho Tributario* (Argentina) y de la *Revista del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, *Información Fiscal*, *Nuevo Fiscalidad* y *Revista Tributaria de las Américas*. Cofundador del Blog Tributario *Taxlandia*. Miembro de la Asociación Española de Derecho Financiero y de IFA, de la Asociación Española de Profesores de Derecho Financiero y de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Investigador principal del Grupo de Investigación de la Universidad de Santiago de Compostela Red Empresa y Administración y del grupo de investigación de referencia competitiva que es uno de los de mayor producción científica en ciencias sociales y jurídicas de Galicia. <https://orcid.org/0000-0002-9446-4468>