

TRIBUNAL DE CUENTAS

Nº 1.295

**INFORME DE FISCALIZACIÓN SOBRE EL
CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD EN LAS
ACTUACIONES REALIZADAS POR LA AGENCIA
ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y
POR LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD
SOCIAL, DURANTE EL PERIODO 2010 A 2015, PARA EL
COBRO, REDUCCIÓN Y CONTROL DE LAS DEUDAS
CONTRAÍDAS POR LOS CLUBES DE PRIMERA Y DE
SEGUNDA DIVISIÓN (CATEGORÍAS "A" Y "NO
QUINIELAS"), DETERMINANDO SU COMPOSICIÓN
ACTUAL**

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a tenor de lo dispuesto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado en sesión de 25 de octubre de 2018, el *Informe de Fiscalización sobre el cumplimiento de la legalidad en las actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y por la Administración de la Seguridad Social, durante el periodo 2010 a 2015, para el cobro, reducción y control de las deudas contraídas por los clubes de primera y segunda división (categorías “A” y “no quinielas”), determinando su composición actual*, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, según lo prevenido en el artículo 28.4 de la Ley de Funcionamiento.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	13
I.1. INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN	13
I.2. ÁMBITOS SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL	13
I.3. OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN.....	14
I.4. NATURALEZA, RÉGIMEN JURÍDICO Y RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS ENTIDADES FISCALIZADAS	16
I.5. NORMATIVA APLICABLE	18
I.6. TRATAMIENTO DE LAS ALEGACIONES	19
II. CLUBES DE FÚTBOL.....	21
II.1. CONSIDERACIONES GENERALES RELACIONADAS CON LOS CLUBES DE FÚTBOL	21
II.2. CLUBES DE FÚTBOL INCLUIDOS EN EL ÁMBITO DE FISCALIZACIÓN	21
III. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN	23
III.1. DEUDA ASUMIDA POR LA LNFP EN VIRTUD DE LOS PLANES DE SANEAMIENTO DEL FÚTBOL PROFESIONAL.....	23
III.2. RESULTADOS RELACIONADOS CON LA DEUDA TRIBUTARIA Y LAS ACTUACIONES REALIZADAS POR LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	25
III.3. RESULTADOS RELACIONADOS CON LA DEUDA CON LA SEGURIDAD SOCIAL Y LAS ACTUACIONES REALIZADAS POR LA TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL	69
IV. CONCLUSIONES	113
IV.1. CONCLUSIONES RELATIVAS A LA DEUDA TRIBUTARIA.....	113
IV.2. CONCLUSIONES RELATIVAS A LA DEUDA CON LA SEGURIDAD SOCIAL.....	117
V. RECOMENDACIONES	122
V.1. RECOMENDACIONES DIRIGIDAS A LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	122
V.2. RECOMENDACIONES DIRIGIDAS A LA TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL	122
ANEXOS	125

RELACIÓN DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
APGCPSS'SS	Resolución de 1 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública, a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social
BF	Beneficios Fiscales
CCC	Código Cuenta de Cotización
CF	Clubes de Fútbol
CIF	Código de Identificación Fiscal
CSD	Consejo Superior de Deportes
DA	Disposición Adicional
DCGC	Delegación Central de Grandes Contribuyentes
DT	Disposición transitoria
FGR	Fichero General de Recaudación de la Seguridad Social
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITSS	Inspección de Trabajo y Seguridad Social
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LC	Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
LD	Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte
Ley 7/2012	Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LNFP	Liga Nacional de Fútbol Profesional
MIC	Módulo de Información Contable

NIF	Número de Identificación Fiscal
PGE	Presupuestos Generales del Estado
PPI	Plan Parcial de Inspección Financiera y Tributaria
RFEF	Real Federación Española de Fútbol
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
RGRSS	Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social
SAD	Sociedad Anónima Deportiva
TGSS	Tesorería General de la Seguridad Social
TRLGSS	Textos refundidos de la Ley General de la Seguridad Social, aprobados mediante Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio y Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre
URE/S	Unidad/es de Recaudación Ejecutiva

RELACIÓN DE CUADROS

Cuadro 1 :	Distribución por categorías de los CF incluidos en el ámbito de fiscalización	22
Cuadro 2 :	Evolución de la deuda pendiente durante el periodo fiscalizado.....	27
Cuadro 3 :	Datos de la deuda según su origen tributario	28
Cuadro 4 :	Datos de la deuda según su naturaleza	29
Cuadro 5 :	Datos de la deuda por categorías deportivas	30
Cuadro 6 :	Datos de la deuda tributaria pendiente de los CF en periodo voluntario y ejecutivo .	32
Cuadro 7 :	Datos de la deuda tributaria aplazada de los CF	33
Cuadro 8 :	Datos de la deuda tributaria suspendida de los CF	35
Cuadro 9 :	Datos de la deuda tributaria paralizada de los CF	36
Cuadro 10 :	Evolución del estado de la deuda pendiente de los CF según las distintas situaciones analizadas	38
Cuadro 11 :	Deuda cancelada con y sin ingreso durante el periodo	39
Cuadro 12 :	Deuda cancelada sin ingreso durante el periodo fiscalizado	41
Cuadro 13 :	Número de clubes con deuda actual en periodo voluntario y ejecutivo.....	44
Cuadro 14 :	Clubes con deuda actual superior a diez millones de euros	44
Cuadro 15 :	Clubes con mayor deuda en periodo ejecutivo	45
Cuadro 16 :	Origen y naturaleza de la deuda actual de los CF	46
Cuadro 17 :	Desglose por categorías de la deuda actual en periodo voluntario	47
Cuadro 18 :	Desglose por categorías de la deuda actual en periodo ejecutivo	47
Cuadro 19 :	Estado de la deuda pendiente actual de los CF	48
Cuadro 20 :	Evolución de la deuda pendiente en el ejercicio 2017	48
Cuadro 21 :	Motivos de cancelación sin ingreso de deuda de los CF en el ejercicio 2017	49
Cuadro 22 :	Aplazamientos solicitados e importes concedidos y denegados a los CF durante el periodo fiscalizado.....	55
Cuadro 23	Importe y resultados de las derivaciones de responsabilidad en el periodo fiscalizado	62
Cuadro 24 :	Distribución por categorías de los clubes inspeccionados (con actas definitivas finalizadas).....	65
Cuadro 25 :	Evolución de la deuda pendiente de los CF incursos en procesos concursales en el periodo fiscalizado.....	69
Cuadro 26 :	Evolución de la deuda contabilizada en el periodo fiscalizado.....	70
Cuadro 27 :	Intereses de demora devengados	72
Cuadro 28 :	Saldo de la deuda en situación de aplazamiento.....	72
Cuadro 29 :	Evolución de la deuda total en el periodo fiscalizado.....	73
Cuadro 30 :	Deuda considerada a efectos de certificado de encontrarse al corriente de obligaciones con la Seguridad Social	74
Cuadro 31 :	Situación actual de la deuda	75
Cuadro 32 :	Altas de deuda	77
Cuadro 33 :	Cobros	78

Cuadro 34 : Deterioro de la deuda. Ejercicio 2017	80
Cuadro 35 : Resultados de los planes anuales de objetivos	81
Cuadro 36 : Importe de las concesiones de aplazamiento por ejercicio	84
Cuadro 37 : Aplazamientos vigentes y finalizados a 31 de diciembre de 2017.....	85
Cuadro 38 : Modalidad de garantía constituida	87
Cuadro 39 : Expedientes ejecutivos correspondientes a CF no sometidos a procedimientos concursales	90
Cuadro 40 : Expedientes ejecutivos correspondientes a CF sometidos a procedimientos concursales	95
Cuadro 41 : Embargos por derechos audiovisuales	105
Cuadro 42 : Importe ingresado por la LNFP a la TGSS procedente del embargo de apuestas deportivas.....	107
Cuadro 43 : CF con deudas en situación de derivación de responsabilidad.....	108
Cuadro 44 : Deuda pendiente a 31.12.2017 en derivación de responsabilidad	109

RELACIÓN DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Ingresos por el cumplimiento de las obligaciones tributarias corrientes de los CF	26
Gráfico 2: Evolución de la deuda de los CF según su origen tributario	28
Gráfico 3: Evolución de la deuda de los CF según su naturaleza.....	29
Gráfico 4: Evolución de la deuda según las categorías deportivas de los CF	30
Gráfico 5: Evolución de la deuda tributaria pendiente en periodo voluntario y ejecutivo.....	32
Gráfico 6: Evolución de la deuda tributaria aplazada de los CF	34
Gráfico 7: Evolución de la deuda tributaria suspendida de los CF.....	35
Gráfico 8: Evolución de la deuda tributaria paralizada de los CF	37
Gráfico 9: Relación entre la deuda incorporada y cancelada en cada uno de los ejercicios fiscalizados.....	39
Gráfico 10: Ingresos derivados del cobro de las deudas tributarias durante el periodo fiscalizado.....	41
Gráfico 11: Evolución de la deuda por ejercicios.....	71

FLUJOGRAMA

Flujograma: Procedimiento de recaudación de los créditos y derechos de la seguridad social 82

I. INTRODUCCIÓN

I.1. INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, mediante acuerdo de 9 de febrero de 2017, dio traslado a este Tribunal la siguiente solicitud: *“Recabar del Tribunal de Cuentas la realización de un Informe de fiscalización de las deudas con la Agencia Tributaria y con la Seguridad Social de los clubes de fútbol de primera y segunda división (categorías “A” y “no quinielas”) que contenga la fiscalización de cumplimiento de legalidad sobre las actuaciones llevadas a cabo por la Agencia Tributaria y la Seguridad Social, y así mismo detalle aquellas actuaciones que ambas entidades hayan podido llevar a cabo para el cobro, reducción y control de las mismas en cada caso y su composición actual, durante el periodo 2010-2015”.*

Para dar cumplimiento a esta petición, el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de las funciones atribuidas por la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y por acuerdo de su Pleno de 27 de abril de 2017, modificó el *“Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2017”*, aprobado en sesión de 22 de diciembre de 2016, con el fin de incluir la fiscalización solicitada por las Cortes Generales con la denominación siguiente: ***“Fiscalización sobre el cumplimiento de la legalidad en las actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y por la Administración de la Seguridad Social, durante el periodo 2010 a 2015, para el cobro, reducción y control de las deudas contraídas por los clubes de primera y de segunda división (categorías “A” y “no quinielas”), determinando su composición actual”***, cuyo inicio fue acordado por su Pleno en la misma sesión de 27 de abril de 2017, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3.b) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, así como con lo dispuesto en las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por su Pleno en sesión de 23 de diciembre de 2013 (Norma 34 del apartado de Normas de Procedimiento).

En virtud del mencionado acuerdo de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, esta fiscalización tiene como objetivo genérico verificar la adecuación de las actuaciones desarrolladas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la Administración de la Seguridad Social a la normativa aplicable en relación con el cobro, reducción y control de las deudas contraídas por los clubes de fútbol de primera y segunda división.

Además, la presente fiscalización se realiza para dar cumplimiento al objetivo específico 1.1 *“Realizar actuaciones que sirvan a las Cortes Generales y a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas para impulsar la adopción de medidas que contribuyan a conseguir un sector público más racional y eficiente”*, así como al objetivo específico 1.2 *“Fomentar buenas prácticas de organización, gestión y control de las Entidades Públicas”*, incluidos en la Planificación a medio y largo plazo de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas 2015-2017 (en la actualidad, Plan Estratégico del Tribunal de Cuentas 2018-2021, aprobado por el Pleno en su sesión de 25 de abril de 2018).

I.2. ÁMBITOS SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL

El ámbito subjetivo de la fiscalización está constituido por las siguientes entidades:

- a) La AEAT que, conforme al artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, por el que se crea la entidad, tiene como misión fundamental la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, así como el cobro de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio. A tenor de este precepto es responsabilidad de la Agencia garantizar, mediante esa aplicación efectiva del sistema tributario, el cumplimiento del deber constitucional conforme al cual todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y, por lo tanto, obtener el ingreso

efectivo de las deudas tributarias de todos los contribuyentes, entre ellos, los clubes de fútbol (CF).

b) La Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS), servicio común de la Seguridad Social dotado de personalidad jurídica, de ámbito nacional, dependiente del Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social a través de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social, en la que, de acuerdo con lo indicado en el artículo 74 del vigente texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS, que entró en vigor el 2 de enero de 2016, permaneciendo vigente hasta dicha fecha el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio), aprobado mediante Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por aplicación de los principios de solidaridad financiera y caja única, se unifican todos los recursos financieros del sistema de Seguridad Social, de los cuales forman parte las cotizaciones sociales, y a la que corresponde en exclusiva la gestión recaudatoria en el ámbito de la Seguridad Social.

El ámbito objetivo de la fiscalización viene determinado por el acuerdo de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas de 9 de febrero de 2017, estando constituido por las actuaciones de gestión realizadas por la AEAT y por la TGSS tendentes al cobro, reducción y control de las deudas de los CF recogidos en el mencionado acuerdo (primera y segunda división – categorías “A” y “no quinielas”-), así como por las medidas programadas y realizadas por los distintos órganos y unidades de las entidades fiscalizadas para conseguir el ingreso efectivo de las cantidades no satisfechas por estos CF. En relación con la AEAT en este Informe se entiende por deuda tributaria toda deuda, sanción y demás crédito público gestionado por la Agencia, aunque su naturaleza no sea propiamente tributaria.

Asimismo, en virtud de lo previsto en las disposiciones adicionales (DA) decimotercera y decimoquinta de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (LD), en la disposición transitoria (DT) segunda del Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas (SAD), y en la DT vigésima segunda del TRLGSS, todo ello en relación con el primer y segundo planes de saneamiento del fútbol profesional (aprobados en los años 1985 y 1991), el ámbito objetivo se ha extendido al análisis del cumplimiento del pago de las deudas tributarias y con la Seguridad Social asumidas por la Liga Nacional de Fútbol Profesional (LNFP), de conformidad con los convenios suscritos entre esta asociación deportiva y los CF como consecuencia de los mencionados planes de saneamiento.

En relación con el ámbito temporal de la fiscalización, las actuaciones fiscalizadoras han abarcado, principalmente, las actividades desarrolladas desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2015 por la AEAT y la TGSS en relación con el cobro, reducción y control de las deudas contraídas por los mencionados CF, sin perjuicio del análisis de aquellas actuaciones desarrolladas por estas entidades hasta el 31 de diciembre de 2017 tendentes a lograr el cobro de estas deudas, con el fin de dar cumplimiento al mencionado acuerdo de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas. La información sobre la situación y composición actual de la deuda se encuentra referida a 31 de diciembre de 2017.

I.3. OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN

De acuerdo con las Directrices Técnicas aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas en sesión de 29 de junio de 2017, los objetivos de la fiscalización han sido los siguientes:

1. Analizar las actuaciones llevadas a cabo por la AEAT y la TGSS, en relación con el cobro, reducción y control de las deudas contraídas por los CF de primera y segunda división indicados, con el fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a dicha materia, así como analizar si la fase del procedimiento de recaudación en que se encuentran corresponde a las disposiciones normativas de aplicación, incluyendo el análisis de las actuaciones llevadas a cabo por estas entidades en relación con el cobro de las deudas asumidas por la LNFP en aplicación de los planes de saneamiento del fútbol profesional, al

subrogarse dicha asociación deportiva en las deudas pendientes de pago a 31 de diciembre de 1989.

2. Verificar el cumplimiento de la normativa aplicable a las actuaciones desarrolladas por la AEAT y la TGSS para el registro en sus estados financieros de las deudas contraídas por los mencionados clubes de primera y segunda división y por la LNFP.

3. Verificar si la planificación de las entidades fiscalizadas ha previsto adecuadamente e intensificado las líneas de actuación y las medidas para el cobro efectivo de las deudas a las que se refiere la presente fiscalización.

4. Analizar la composición y situación actual de las deudas citadas.

No se han abordado las cuestiones relacionadas con las previsiones contenidas tanto en la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, como en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno al no haberse considerado de aplicación en el ámbito de esta fiscalización.

En la presente fiscalización se han aplicado las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por su Pleno en sesión de 23 de diciembre de 2013, y para la consecución de los objetivos se han empleado los procedimientos y técnicas de auditoría que se han considerado necesarios sobre los diferentes expedientes, aplicaciones informáticas, bases de datos y documentos formalizados por la AEAT y por la TGSS.

Se ha realizado una fiscalización de cumplimiento, de acuerdo con lo dispuesto en las citadas Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, con el fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a que se encuentran sometidos el cobro, reducción y control de las deudas contraídas por los CF de primera y segunda división (categorías "A" y "no quinielas") por parte de la AEAT y la TGSS, durante el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2010 y el 31 de diciembre de 2015, sin perjuicio del análisis de aquellas actuaciones desarrolladas por estas entidades hasta el 31 de diciembre de 2017 tendentes a lograr el cobro de estas deudas, con el fin de verificar la composición y situación actual de las mencionadas deudas.

Los procedimientos de fiscalización utilizados han incluido todas las comprobaciones sustantivas y de cumplimiento que se han estimado necesarias para alcanzar los objetivos señalados. El Tribunal de Cuentas ha realizado las comprobaciones y verificaciones en las sedes centrales de la AEAT y de la TGSS, analizando la documentación e información solicitada sobre la deuda de los CF, así como mediante la realización de consultas y verificaciones de la información obrante en las aplicaciones y herramientas informáticas utilizadas para el registro y gestión de estas deudas, incluyendo consultas a los expedientes electrónicos de los distintos CF. También se ha analizado una muestra de expedientes para comprobar las actuaciones desarrolladas por estas entidades incluyendo expedientes de aplazamientos y fraccionamientos de deudas; procedimientos concursales; derivación de responsabilidad; embargo de créditos, derechos realizables de los CF, efectivo y cuentas bancarias, bienes muebles e inmuebles de los CF; actas de inspección finalizadas levantadas a los CF, así como todos los convenios y acuerdos singulares suscritos entre la AEAT o la TGSS y los CF en situación de procedimientos concursales.

En el desarrollo de las actuaciones fiscalizadoras no se han producido limitaciones que hayan impedido la consecución de los objetivos previstos para esta fiscalización, habiendo prestado adecuadamente su colaboración los responsables de la AEAT y de la TGSS.

Los resultados de la fiscalización, en función de los objetivos recogidos en las mencionadas Directrices Técnicas, se exponen en el presente Informe de manera desagregada para cada una de las entidades fiscalizadas.

I.4. NATURALEZA, RÉGIMEN JURÍDICO Y RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS ENTIDADES FISCALIZADAS

I.4.1. Agencia Estatal de Administración Tributaria

La AEAT se creó en virtud de lo previsto en el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (PGE) para 1991, como una entidad de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada. Fue adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda (en la actualidad, Ministerio de Hacienda), a través de la Secretaría de Estado de Hacienda. La Agencia se configuró en su Ley de creación como una Entidad de Derecho Público con un régimen jurídico distinto, en ciertos aspectos, al de la Administración General del Estado lo que, sin menoscabo de los principios esenciales que deben presidir toda actuación administrativa, le confiere cierta autonomía en materia de organización, presupuestaria y de gestión de personal.

Según el citado artículo 103 de la Ley de PGE para 1991, en el desarrollo de las funciones de gestión, inspección, recaudación y demás funciones públicas que se le atribuyen, la Agencia se rige por las disposiciones que le sean de aplicación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). También resultan de aplicación las demás normas que regulan el desarrollo de las funciones de la AEAT, que constituyen la legislación específica de la misma (singularmente, a lo largo de este Informe se analiza el cumplimiento de las que regulan su función recaudadora). Durante el periodo fiscalizado también estuvieron vigentes la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; y la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

La normativa referida atribuye como misión principal de la Agencia Tributaria la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos otros recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio. Por tanto, es responsabilidad de la Agencia garantizar, mediante esa aplicación efectiva del sistema tributario, el cumplimiento del deber constitucional conforme al cual todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Para ello la Agencia debe desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que la aplicación del sistema tributario se efectúe con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios. En relación con la deuda tributaria de los CF la Agencia debe realizar las actuaciones legalmente previstas para conseguir el ingreso efectivo de las cantidades no satisfechas por estos clubes, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación que se analizan en este Informe.

Las cuentas anuales de la AEAT correspondientes a los ejercicios fiscalizados fueron rendidas al Tribunal de Cuentas, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), en cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 137 de la LGP, y dentro de los plazos legalmente previstos.

I.4.2. Tesorería General de la Seguridad Social

La TGSS fue creada por el Real Decreto 2318/1978, de 15 de septiembre, como un servicio común de la Seguridad Social carente de personalidad jurídica propia, adscrito al entonces Ministerio de Sanidad y Seguridad Social. Posteriormente, el Real Decreto-Ley 36/1978, de 16 de noviembre, sobre gestión institucional de la Seguridad Social, la Salud y el Empleo, dotó a la TGSS de personalidad jurídica y el artículo 74 del TRLGSS dispone que, por aplicación de los principios de solidaridad financiera y caja única, en ella se unifican todos los recursos financieros del sistema de Seguridad Social.

En la actualidad, la TGSS está adscrita al Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social a través de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social, teniendo a su cargo la custodia de los fondos, valores y créditos y las atenciones generales y de los servicios de recaudación de derechos y pagos de las obligaciones del sistema de la Seguridad Social.

Por su parte, el artículo 1.1 del Real Decreto 1314/1984, de 20 de junio, por el que se regula la estructura y competencias de la Tesorería General de la Seguridad Social manifiesta que le corresponde a dicho servicio común la gestión y administración de los recursos financieros del sistema de Seguridad Social, atribuyéndole diversas funciones, entre las cuales, por su relación con el ámbito objetivo de la presente fiscalización se encuentran las siguientes:

- “a) La inscripción de empresas y la afiliación, altas y bajas de los trabajadores.*
- b) La gestión y control de la cotización y de la recaudación de las cuotas y demás recursos de financiación del sistema de la Seguridad Social.*
- c) El aplazamiento o fraccionamiento de las cuotas de la Seguridad Social, en la forma, condiciones y requisitos establecidos”.*

La TGSS se rige fundamentalmente por el TRLGSS y el mencionado Real Decreto 1314/1984, y en cuanto al régimen económico-financiero, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2.1.b), 2.2.h) y 3.1.a) de la LGP, al formar parte del sector público estatal, y dentro de éste del sector público administrativo, se encuentra sometida, en consecuencia, al régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero regulado en la mencionada Ley.

En relación con su estructura organizativa, la TGSS se organiza en una Dirección General (servicios centrales) y 52 Direcciones Provinciales (servicios periféricos), de las cuales, a su vez, dependen las Administraciones de la Seguridad Social y las Unidades de Recaudación Ejecutiva (URES), cuyo número varía en cada Dirección Provincial en base, fundamentalmente, al volumen de gestión y la demarcación territorial.

En relación con el ámbito objetivo de esta fiscalización, las competencias de dirección, cobro, control e inspección de las deudas existentes en materia de Seguridad Social corresponden a las Direcciones Provinciales, a las Administraciones de la Seguridad Social y a las URES, bajo la dirección y supervisión de las siguientes Subdirecciones Generales, dependientes de la Dirección General, a quienes corresponden las siguientes competencias:

- a) Subdirección General de Afiliación, Cotización y Gestión del Sistema RED (Remisión Electrónica de Datos), a la que se atribuyen las funciones de dirección, impulso, control e impartición de instrucciones de servicio en materia de encuadramiento, inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores; cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social y gestión del Sistema RED.
- b) Subdirección General de Recaudación en Período Voluntario, a la que se atribuyen las funciones de dirección, impulso, control e impartición de instrucciones en materia de generación y seguimiento de los procesos asociados al tratamiento de las deudas por recursos del sistema de la Seguridad Social; reclamaciones de deuda y providencias de apremio; sistema simplificado de liquidación y pago de cuotas y otros recursos de la Seguridad Social. Asimismo, le corresponde la coordinación y colaboración de la TGSS con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social (ITSS), y el estudio y elaboración de propuestas a la Dirección General respecto a los programas de lucha contra el fraude.
- c) Subdirección General de Procedimientos Ejecutivos y Especiales de Recaudación a la que se atribuyen las funciones de dirección, impulso, control e impartición de instrucciones de servicio en materia de recaudación de los recursos del sistema de la Seguridad Social en período ejecutivo; aplazamientos de pago y derivaciones de responsabilidad; gestión y coordinación de los procedimientos concursales en que intervenga la TGSS y del procedimiento de deducción

sobre entidades públicas, así como cualquier otra función que las normas atribuyan, en el procedimiento recaudatorio ejecutivo, a los servicios centrales de la TGSS.

La TGSS ha cumplido con sus obligaciones de rendición de cuentas y con el deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas durante el ámbito temporal objeto de fiscalización, de conformidad con lo establecido en los artículos 125.3.g) y 137 de la citada LGP, así como en los artículos 7 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y 30 y 34 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

I.5. NORMATIVA APLICABLE

I.5.1. Normativa aplicable en materia tributaria

El marco normativo básico aplicable a las actuaciones desarrolladas por la AEAT para la gestión recaudatoria de la deuda tributaria de los CF en el periodo fiscalizado se recoge en las siguientes disposiciones:

1. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
2. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
3. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (vigente hasta 2015).
4. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
5. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
6. Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.
7. Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de intensificación de actuaciones para la prevención y lucha contra el fraude.
8. Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.
9. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
10. Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
11. Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (vigente hasta 2015).
12. Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
13. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
14. Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.
15. Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.
16. Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
17. Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
18. Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias.
19. Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, que fijó el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamientos o fraccionamiento en 18.000 euros.

20. Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros.
21. Resolución de la Presidencia de la AEAT de 26 de diciembre de 2005 sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación.

I.5.2. Normativa aplicable en materia de Seguridad Social

El marco legislativo básico aplicable a las actividades desarrolladas por la TGSS tendentes a la gestión recaudatoria de las deudas se recoge en las siguientes disposiciones:

1. Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (vigente hasta el 1 de enero de 2016).
2. Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.
3. Real Decreto 1314/1984, de 20 de junio, por el que se regula la estructura y competencias de la Tesorería General de la Seguridad Social.
4. Real Decreto 1391/1995, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento General de la Gestión Financiera de la Seguridad Social.
5. Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros derechos de la Seguridad Social.
6. Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social.
7. Orden TAS/1562/2005, de 25 de mayo, por la que se establecen normas para la aplicación y desarrollo del Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio.
8. Resolución de 20 de mayo de 2003, de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social, por la que se regula el procedimiento para la declaración de la extinción de créditos y derechos de la Seguridad Social incobrables o no exigibles en vía de apremio.
9. Resolución de 1 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública, a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.
10. Resolución de 16 de julio de 2004, de la Dirección General de la Tesorería General de la Seguridad Social, sobre determinación de funciones en materia de gestión recaudatoria de la Seguridad Social.
11. Resolución de 30 de junio de 2012, de la Intervención General de la Seguridad Social, por la que se dictan instrucciones para el registro contable de las operaciones relativas a deudas con la Seguridad Social para las que se haya tramitado la reclamación de deuda o documento equivalente.
12. Resolución de 3 de julio de 2014, de la Intervención General de la Seguridad Social, por la que se aprueba la Instrucción de contabilidad para las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.

I.5.3. Otra normativa aplicable

Otras disposiciones de aplicación comunes en el ámbito de esta fiscalización son las siguientes:

1. Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.
2. Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (vigente hasta el 1 de octubre de 2016).
3. Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
4. Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
5. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
6. Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

7. Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
8. Real Decreto-ley 11/2014, de 5 de septiembre, de medidas urgentes en materia concursal.
9. Real Decreto-ley 5/2015, de 30 de abril, de medidas urgentes en relación con la comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales de las competiciones de fútbol profesional.
10. Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.
11. Real Decreto 203/2010, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de prevención de la violencia, el racismo, la xenofobia y la intolerancia en el deporte.
12. Real Decreto 2/2018, de 12 de enero, por el que se dictan determinadas normas de desarrollo del Real Decreto-ley 5/2015, de 30 de abril, de medidas urgentes en relación con la comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales de las competiciones de fútbol profesional (entró en vigor el 14 de enero de 2018).

I.6. TRATAMIENTO DE LAS ALEGACIONES

De conformidad con lo previsto en el artículo 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, los resultados de las actuaciones fiscalizadoras fueron puestos de manifiesto para la formulación de alegaciones a los legítimos representantes de la AEAT y de la TGSS y a quienes lo fueron en algún momento del periodo fiscalizado. De acuerdo con la Norma de Procedimiento 55 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por su Pleno el 23 de diciembre de 2013, se remitieron a cada uno de los destinatarios de las alegaciones los apartados o epígrafes del anteproyecto que se refieren a ellos. Las alegaciones presentadas y recibidas dentro del plazo se adjuntan al presente Informe.

En relación con las alegaciones formuladas por los legítimos representantes de las entidades fiscalizadas se han incorporado en el texto del Informe los cambios que se han considerado oportunos como consecuencia de su examen, ya sea por aceptar su contenido o para razonar el motivo por el que no se aceptaron. En otros casos en los que se ha considerado necesario plantear algunas consideraciones respecto al contenido de dichas alegaciones, las mismas se reflejan mediante notas a pie de página. No han sido objeto de contestación las que constituyen meras explicaciones o aclaraciones de la actividad fiscalizada. La falta de contestación a este tipo de alegaciones no debe entenderse como una aceptación tácita de su contenido, el resultado definitivo de la fiscalización es el expresado en el presente Informe con independencia de las consideraciones que se han manifestado en las alegaciones.

Dentro del plazo legal establecido se han recibido alegaciones formuladas por el actual Director General de la AEAT¹, que han sido asumidas por cinco Directores Generales de la AEAT en algún momento del periodo fiscalizado y un Presidente de la AEAT (Secretario de Estado de Hacienda) en parte de ese periodo. Los restantes destinatarios de la parte del anteproyecto relativo a la AEAT (cuatro) no han formulado alegaciones.

Asimismo, dentro del plazo legal se han recibido alegaciones formuladas por el actual Director General de la TGSS que han sido asumidas, a su vez, por la actual Ministra de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social y por el actual Secretario de Estado de la Seguridad Social. Los restantes destinatarios de la parte del anteproyecto relativo a la TGSS (siete) no han formulado alegaciones.

¹ Las tres alegaciones formuladas por el actual Director General de la AEAT a los resultados de la fiscalización se tratan en los párrafos correspondientes a cada una de ellas, si bien tras la integración de las distintas partes del Informe se han alterado las referencias realizadas por el alegante: la primera alegación hay que entenderla referida al último párrafo del subepígrafe III.2.2.6 (página 42); la segunda, al último párrafo del subepígrafe III.2.2.7 (página 44); y la tercera, al último párrafo del título III.2.4.2.4 (página 52). Las alegaciones formuladas a las recomendaciones constituyen meras explicaciones o aclaraciones de cómo la Agencia ya ha iniciado la aplicación de algunas de ellas, y únicamente han dado lugar a la supresión de la última recomendación a la que se hace referencia en el escrito.

II. CLUBES DE FÚTBOL

II.1. CONSIDERACIONES GENERALES RELACIONADAS CON LOS CLUBES DE FÚTBOL

De acuerdo con los artículos 13, 14 y 19 de la LD, los clubes deportivos son asociaciones privadas, integradas por personas físicas o jurídicas que tienen por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas, clasificándose dichos clubes en: elementales, básicos y SAD, debiendo adoptar esta última forma jurídica aquellos clubes, o sus equipos profesionales, que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal.

En virtud de la precitada LD, las SAD se encuentran sujetas al régimen general de las sociedades anónimas (con las particularidades que se contienen en dicha Ley y en sus normas de desarrollo), si bien su DA séptima señala la posibilidad de que, cumpliendo ciertos requisitos, los clubes que participen en competiciones oficiales de carácter profesional en la modalidad deportiva del fútbol podrán mantener su estructura jurídica (asociaciones deportivas), salvo acuerdo en contrario de sus asambleas.

Cualquiera que sea su forma jurídica (SAD o asociaciones deportivas) se trata de entidades privadas que tienen la condición de empresario en relación con sus trabajadores por cuenta ajena (incluido el colectivo de futbolistas profesionales), siendo por ello responsables del cumplimiento de la obligación de cotizar mediante el ingreso de las cuotas empresarial y obrera. Asimismo, con independencia de su forma jurídica, responden ante la AEAT por las diferentes deudas tributarias en las que pudieran incurrir. Las obligaciones tributarias de los CF que se incluyen en la deuda que se analiza en este Informe provienen de las retenciones o ingresos a cuenta del IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) y del IRNR (Impuesto sobre la Renta de los no Residentes); cuotas de IS (Impuesto de Sociedades) y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); y las sanciones tributarias, gubernativas, recargos y tasas cuyo cobro gestiona la AEAT.

Por otra parte, de conformidad con los artículos 12 y 41 de la mencionada LD y el artículo 1 de sus Estatutos Sociales vigentes aprobados por la Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes (CSD) en su sesión, celebrada el 30 de junio de 2014, la LNFP es una asociación deportiva de derecho privado, integrada exclusiva y obligatoriamente por todas las SAD y clubes que participen en competiciones oficiales de fútbol de ámbito estatal y carácter profesional (primera y segunda división A), a la que corresponde la organización de dichas competiciones.

Por su parte, de acuerdo con los Estatutos aprobados por la Comisión Directiva del CSD en su sesión de 14 de junio de 2016 corresponde a la Real Federación Española de Fútbol (RFEF), entidad asociativa privada de utilidad pública, controlar las competiciones oficiales de carácter estatal (sin perjuicio de las competencias propias de la LNFP) correspondiéndole, en consecuencia, a efectos de la presente fiscalización, la organización de aquellas competiciones oficiales de fútbol de ámbito estatal y carácter no profesional (segunda división B).

II.2. CLUBES DE FÚTBOL INCLUIDOS EN EL ÁMBITO DE FISCALIZACIÓN

El acuerdo de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas de 9 de febrero de 2017, antes citado, solicita la realización de un informe de fiscalización de las deudas con la Agencia Tributaria y con la Administración de la Seguridad Social de los clubes de primera y segunda división (categorías "A" y "no quinielas") que contenga la fiscalización de cumplimiento de legalidad sobre las actuaciones llevadas a cabo por estas entidades, y así mismo detalle las actuaciones que estas hayan podido llevar a cabo para el cobro, reducción y control de las mismas, durante el período 2010-2015, determinando su composición actual.

Para atender este mandato se han considerado CF (bajo la forma jurídica de SAD o de asociación deportiva) incluidos dentro del ámbito de esta fiscalización a todos aquellos clubes que en algún

momento del periodo fiscalizado hayan participado en alguna de las competiciones oficiales de primera división, segunda división A y segunda división B.

De acuerdo con este criterio se han incluido CF que participaron en alguna de estas competiciones oficiales, al menos, en una temporada del periodo fiscalizado si bien, con motivo de los ascensos y descensos de categoría, algunos de estos CF descendieron a otras competiciones no profesionales (tercera división o divisiones regionales) durante el periodo fiscalizado.

También se han incluido en el análisis de este Informe aquellos CF que se extinguieron, están en proceso de liquidación o se fundaron durante el periodo fiscalizado, así como los equipos filiales de los clubes profesionales que, en algún momento de este periodo, participaron en alguna de las competiciones deportivas mencionadas. El número de clubes filiales en esta situación ascendió a 31, aunque sólo tres de ellos disponían de un Número de Identificación Fiscal (NIF) propio asignado, motivo por el cual su deuda (tributaria y con la Seguridad Social) ha podido ser objeto de seguimiento individualizado respecto a la del equipo profesional del que dependen. Los otros 28 clubes filiales no disponían de NIF propio por lo que su deuda se ha analizado incluida en el NIF del equipo profesional del que dependen.

El análisis que se recoge en este Informe en cada uno de los ejercicios fiscalizados (2010 a 2017) por competiciones oficiales viene referido (de acuerdo con los equipos participantes en cada competición oficial) a los 20 CF que en ese ejercicio participaban en primera división; los 22 que participaban en segunda división A; los 80 que participaban en segunda división B y dentro del campo "Otras competiciones" a los restantes 105 CF que, en algún momento del periodo objeto de fiscalización participaron en alguna de estas competiciones oficiales, pero no se encontraban en las mismas a la fecha de cierre de ejercicio económico considerado.

Para acomodar las temporadas deportivas al cierre de los ejercicios económicos contables se ha considerado que la deuda de cada temporada se corresponde con el cierre del ejercicio económico donde se inició dicha temporada (v.gr: la deuda pendiente al cierre del ejercicio económico 2010 - 31 de diciembre de 2010- corresponde a la temporada 2010/2011).

En el cuadro 1 se refleja la distribución por categorías del total de CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización.

Cuadro 1: Distribución por categorías de los CF incluidos en el ámbito de fiscalización

Categorías	Número
Primera	20
Segunda	22
Segunda B (Nota 1)	80
Otras competiciones	105
Total	227

Nota 1: La segunda B está integrada por un total de 80 clubes, que se dividen por proximidad geográfica en cuatro grupos de 20. En la temporada 2012/13 el grupo III lo formaron veintiún equipos por la inclusión de uno más por orden judicial y en la temporada 2013/14 el grupo I quedó formado por solo 19 equipos debido a la disolución de uno de ellos.

Los CF sujetos al ámbito de aplicación del Convenio Económico con los territorios forales de Navarra y País Vasco se han incluido en el ámbito de esta fiscalización. El número de estos clubes que, al menos, estuvieron un año del periodo fiscalizado en primera, segunda o segunda B, ascendió a veinticuatro, de los cuales tres eran equipos filiales. La deuda de estos clubes gestionada por la AEAT no incluye su deuda de naturaleza propiamente tributaria con las Haciendas Forales. Por eso, únicamente en tres casos se detectó algún importe de deuda de estos clubes gestionada por la AEAT, de cuantía poco significativa y que no tenía naturaleza propiamente tributaria. Las deudas con la AEAT de estos tres clubes, incluidas en los datos de este Informe, provenían de multas de tráfico y sanciones gubernativas por infringir determinadas normas estatales (singularmente, el Real Decreto 203/2010, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de prevención de la violencia, el racismo, la xenofobia y la intolerancia en el deporte).

La situación anterior da como resultado el universo de CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización formado por un total de 227 CF (199 CF más 28 CF filiales que no disponen de NIF). Alguno de estos clubes tuvo dos NIF diferentes a lo largo del periodo fiscalizado (23) y uno de ellos tres NIF diferentes (en total 252 NIF distintos de los que se comprobaron sus deudas). En el ámbito de la AEAT la gestión recaudatoria de la deuda de los clubes que tuvieron distintos NIF durante el periodo fiscalizado se ha realizado de forma unificada y se gestionaron como deudas del mismo contribuyente aunque su forma jurídica o denominación hubiesen cambiado. Sin embargo, en el ámbito de la Seguridad Social cada uno de los NIF se gestionó como un deudor diferente.

III. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN

III.1. DEUDA ASUMIDA POR LA LNFP EN VIRTUD DE LOS PLANES DE SANEAMIENTO DEL FÚTBOL PROFESIONAL

Debido a la crítica situación financiera por la que atravesaban la mayoría de los CF profesionales, el 11 de junio de 1985 se suscribió un convenio entre el CSD y la LNFP con el fin de paliar esta situación y evitar en un futuro el control económico de los mismos por la LNFP (primer plan de saneamiento del fútbol profesional).

Sin embargo, la aplicación de este convenio no consiguió regularizar dicha situación, motivo por el cual las DA decimotercera y decimoquinta y la DT tercera de la LD, junto con la DT segunda del Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, sobre SAD, y la DT vigésima segunda del TRLGSS establecieron que en el marco del convenio de saneamiento del fútbol profesional la LNFP asumiría el pago de las deudas tributarias y con la Seguridad Social devengadas, hasta el 31 de diciembre de 1989, por los CF que suscribiesen los correspondientes convenios particulares con la LNFP. Los CF que se mencionan en estas disposiciones son los que en las temporadas 1989/1990 y 1990/1991 participaban en competiciones oficiales de primera y segunda división A y, en aplicación de este segundo plan de saneamiento del fútbol profesional la LNFP se subrogaría en la posición deudora de esos CF quedando los clubes liberados de esas deudas.

De acuerdo con esta normativa, las deudas pendientes de pago a 31 de diciembre de 1989 correspondientes a clubes incluidos en el primer plan de saneamiento de 1985, que en las temporadas 1989/1990 y 1990/1991 no participaban en competiciones oficiales de primera y segunda división A, también fueron objeto de la misma subrogación indicada en el párrafo anterior, asumiendo la LNFP las deudas de esos CF que quedarían liberados de las mismas.

La LNFP es una asociación deportiva de derecho privado, integrada exclusiva y obligatoriamente por todas las SAD y clubes que participen en competiciones oficiales de fútbol de ámbito estatal y carácter profesional, a quien corresponde la organización de dichas competiciones (de conformidad con lo previsto en los artículos 12 y 41 de la precitada LD y el artículo 1 de sus propios Estatutos). De acuerdo con la normativa descrita la LNFP asumió las deudas tributarias y con la Seguridad Social de los CF incluidos en los mencionados primer y segundo planes de saneamiento del fútbol profesional (aprobados en los años 1985 y 1991) que hubieran suscrito convenios singulares con ella y de conformidad con los mismos.

El convenio de saneamiento del fútbol profesional previsto en la LD se firmó el 18 de enero de 1991 entre el CSD y la LNFP. El objetivo de este convenio era regularizar la situación económica de los CF mediante la asunción por la LNFP de sus deudas con las Administraciones Públicas en los términos de la DA decimotercera de la LD. El convenio establecía que para que los CF pudieran ser beneficiarios de las medidas previstas en el mismo tenían que suscribir los correspondientes convenios particulares con la LNFP y estar al corriente de sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social a partir de 1 de enero de 1990, requisito este último que, debido a la antigüedad de estas deudas y las características de las aplicaciones informáticas existentes en dicho momento, no ha podido ser verificado por este Tribunal de Cuentas.

En relación con la deuda tributaria de los CF la LNFP asumió la de 54 clubes que suscribieron los correspondientes convenios particulares, de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora antes mencionada, y el convenio de saneamiento del fútbol profesional al que se refiere el párrafo anterior. El importe total de la deuda de estos clubes asumida por la LNFP superó los 81 millones de euros. Para el pago de esta deuda la AEAT concedió un fraccionamiento a la LNFP con fecha 16 de septiembre de 1992. El citado fraccionamiento se concedió por un plazo de 12 años con vencimientos semestrales. Para su garantía se afectó a su cumplimiento la participación de los clubes en la recaudación de las quinielas que se fijó en el 7,5%, asegurándose un mínimo de 1.800 millones de pesetas por año (10,82 millones de euros) mediante la consignación de la oportuna partida presupuestaria en el presupuesto del CSD. No obstante, en previsión de que se pudiera producir una recaudación por las quinielas superior al mínimo fijado se articuló en el plan de saneamiento una cláusula en la que quedaba establecida la afectación de estos sobrantes, en primer lugar a dar cumplimiento a las medidas de adaptación de las instalaciones deportivas en los términos fijados por el Real Decreto 769/1993, por el que se aprueba el reglamento para la prevención de la violencia en los espectáculos deportivos (después derogado por el Real Decreto 203/2010, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de prevención de la violencia, el racismo, la xenofobia y la intolerancia en el deporte), y en segundo lugar a la amortización anticipada de la deuda asumida por la LNFP por el citado plan de saneamiento.

El 4 de febrero de 1998 la LNFP canceló anticipadamente el fraccionamiento concedido mediante el ingreso a favor del Tesoro Público de la deuda pendiente y sus intereses. En esa fecha, la LNFP ingresó los 5.472 millones de pesetas pendientes (casi 33 millones de euros) para cancelar la deuda tributaria de 54 CF que había asumido en virtud de los planes de saneamiento (ANEXO 1). Por lo tanto, la deuda tributaria de los CF asumida por la LNFP en virtud de los planes de saneamiento se ingresó completamente antes del comienzo del periodo fiscalizado. Durante el periodo fiscalizado no existían saldos de deuda tributaria pendiente de la LNFP como consecuencia de la deuda de los CF asumida en virtud de los planes de saneamiento.

En relación con las deudas al sistema de Seguridad Social la DT vigésimo segunda del TRLGSS vigente en dicho momento estableció un régimen de fraccionamiento para estas deudas con algunas particularidades, como la relativa al periodo máximo de amortización (doce años), la periodicidad de pago (semestral) y el plazo de ingreso de los intereses de demora (último plazo de cada deuda aplazada).

En aplicación de la normativa reguladora antes mencionada, así como del convenio suscrito entre el CSD y la LNFP el 18 de enero de 1991 ya citado, la TGSS concedió a la LNFP tres aplazamientos de deuda (con fechas 25/09/1991, 20/10/1992 y 20/06/1996, respectivamente) por un importe total de 10.263.730,03 euros (correspondiente a 54 clubes), de los cuales 643.456,55 euros correspondían a deudas derivadas de cuotas inaplazables (cuotas de trabajadores y contingencias profesionales) las cuales fueron ingresadas con anterioridad al inicio de los aplazamientos, de conformidad con la normativa aplicable y la resolución de concesión del aplazamiento.

En consecuencia, el importe finalmente aplazado ascendió a 9.620.273,48 euros, devengando los intereses establecidos en la Ley de PGE vigente en el momento de concesión de estos aplazamientos.

Dentro del tercer aplazamiento se incluyó la deuda pendiente de abonar derivada del plan de saneamiento de 1985 por un importe de 801.040,48 euros.

Los aplazamientos concedidos, mediante resolución de la Dirección General de la TGSS, fueron autorizados con carácter previo por el entonces Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (bien por su titular o por el titular de la entonces Secretaría General para la Seguridad Social), con un plazo máximo de amortización de doce años, de conformidad con lo establecido en la normativa de aplicación.

Los pagos de estos aplazamientos se efectuaron de acuerdo con el cuadro de amortización establecido, procediéndose a su cancelación anticipada el 4 de febrero de 1998 mediante el ingreso por la LNFP del importe pendiente de abonar en dicho momento que ascendía a un total de 5.033.616,43 euros encontrándose, en consecuencia, esta deuda de los CF asumida por la LNFP, en virtud de los planes de saneamiento, cancelada en su totalidad antes del comienzo del periodo temporal objeto de fiscalización.

III.2. RESULTADOS RELACIONADOS CON LA DEUDA TRIBUTARIA Y LAS ACTUACIONES REALIZADAS POR LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

III.2.1. Evolución de la deuda tributaria de los CF

III.2.1.1. ORIGEN DE LA DEUDA TRIBUTARIA DE LOS CF

La LD estableció la obligación general (permitiendo determinadas excepciones) de que los CF que participaran en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal (primera y segunda división) adoptarán la forma jurídica de SAD. A partir del Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, que reguló el proceso de conversión en SAD, los clubes fueron procediendo a esa transformación y la AEAT fue asignando nuevos NIF a los CF transformados para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Las bases de datos informáticas de la Agencia reflejan, en algunos casos, datos en relación con cada uno de esos NIF pese a tratarse del mismo club tras su cambio de forma jurídica. No obstante, la gestión recaudatoria de la deuda de estos clubes se ha realizado de forma unificada y se gestionaron como deudas del mismo contribuyente aunque su forma jurídica hubiese cambiado (título III.2.4.3.8).

Las obligaciones tributarias de los CF provienen, en primer lugar, de las retenciones o ingresos a cuenta del IRPF y del IRNR. Son las retenciones que los CF deben hacer como consecuencia de las retribuciones dinerarias o en especie que abonan a sus trabajadores (entre las que se encuentran como mayores cuantías las de los jugadores de fútbol) y que deben ingresar a nombre de éstos en la AEAT. Además, los CF son entidades sujetas al IS (Impuesto de Sociedades) independientemente de la forma jurídica que presenten; y también están sujetos al cumplimiento de las obligaciones tributarias que resultan de la aplicación del IVA dependiendo de las operaciones o actividades comerciales que realicen. Por último, la AEAT también gestiona el cobro de otras obligaciones que provienen, básicamente, de la imposición de sanciones tributarias, sanciones gubernativas, recargos y tasas que deben pagar los CF.

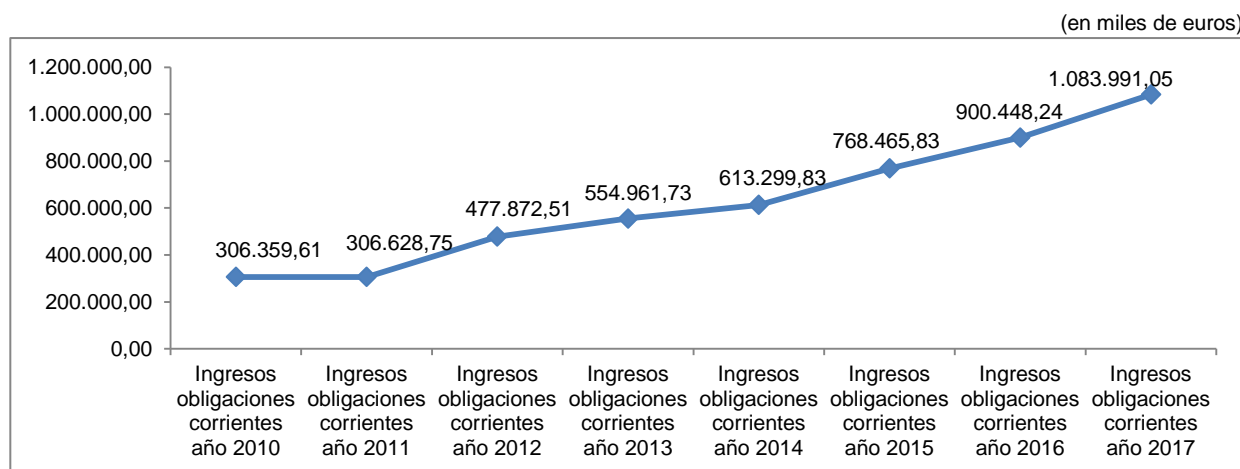
El cumplimiento de las obligaciones tributarias corrientes de los CF se puede hacer dentro de los plazos establecidos al efecto en la normativa que las regula sin dar lugar a que se genere deuda tributaria. Solo en los casos de presentación de autoliquidaciones o declaraciones de las que resulten cantidades a ingresar por los CF que no han sido ingresadas dentro o fuera de los plazos establecidos legalmente en la normativa tributaria se genera deuda. También en otros supuestos de liquidaciones practicadas por la Administración como consecuencia de actas de inspección, sanciones tributarias, multas, sanciones gubernativas u otros motivos, que no han sido ingresadas, se genera deuda. La suma de todas estas cantidades da lugar a la deuda pendiente de estas entidades que se analiza en este Informe.

III.2.1.2. DATOS SOBRE EL PAGO ORDINARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS CF

El aumento de los ingresos derivados del cumplimiento tributario por los CF mediante el pago de sus obligaciones corrientes en el momento de su liquidación (que pasaron de poco más de 300 millones en 2010 a más de 1.000 millones en 2017, como se observa en el gráfico 1) junto con la restricción en la concesión de aplazamientos de pago de la nueva deuda que se iba generando

(que se analiza en los títulos III.2.1.4.1 y siguientes) han contribuido a la reducción de la deuda pendiente.

Gráfico 1: Ingresos por el cumplimiento de las obligaciones tributarias corrientes de los CF



Nota: Incluye los ingresos por autoliquidaciones de los CF, no incluye autoliquidaciones negativas o a compensar (IVA)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT.

III.2.1.3. LA GENERACIÓN DE DEUDA TRIBUTARIA Y LA EVOLUCIÓN DE LA DEUDA PENDIENTE

III.2.1.3.1 Datos globales

El objeto de esta fiscalización, sin embargo, no consiste en analizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los CF sino la evolución y composición de su deuda tributaria y las actuaciones realizadas por la Agencia para el cobro de la misma. Además de los datos de deuda tributaria pendiente de los CF este Tribunal analizó, para cada año, la deuda que se fue generando y la que se fue cancelando. El cuadro 2 refleja la evolución de la deuda pendiente de los CF durante el periodo fiscalizado. Este cuadro parte del dato de deuda pendiente al principio de 2010 (634 millones de euros) al que hay que sumar la deuda incorporada ese año (325 millones de euros) y restar la cancelada durante el mismo (324 millones de euros) para obtener la deuda pendiente al inicio de 2011 (635 millones de euros); y así en cada uno de los ejercicios del periodo hasta el 2017, en el que partiendo de la deuda pendiente al principio del año (329 millones de euros) también se ofrece la cargada y cancelada durante el mismo, para calcular la pendiente al final del periodo (218 millones de euros). Se ha incorporado al cuadro un desglose sobre la cancelación de la deuda para reflejar la que efectivamente ha sido cobrada en relación con la que fue cancelada sin ingreso por diversas causas (como su anulación, declaración de incobrable, prescrita,...) aunque estos aspectos se analizan más en detalle en los subepígrafes correspondientes de este Informe.

Cuadro 2: Evolución de la deuda pendiente durante el periodo fiscalizado

(en miles de euros)

Deuda	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Inicial	633.584,46	634.717,27	681.845,84	662.664,37	619.077,08	531.320,50	407.615,03	328.868,69
Cargada	324.998,74	323.448,41	233.855,69	178.433,92	173.537,07	107.260,30	69.408,68	100.163,11
Cancelada	323.865,93	276.319,84	253.037,16	222.021,21	261.293,65	230.965,77	148.155,02	211.285,26
Por ingreso	270.268,74	219.048,02	224.282,35	206.506,59	228.865,42	186.572,17	138.408,30	163.724,29
Sin ingreso	53.597,19	57.271,82	28.754,81	15.514,62	32.428,23	44.393,60	9.746,72	47.560,97
Final	634.717,27	681.845,84	662.664,37	619.077,08	531.320,50	407.615,03	328.868,69	217.746,54

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

Los datos globales sobre la deuda tributaria pendiente a final de cada año ponen de manifiesto una reducción muy relevante de la misma durante el periodo fiscalizado (del 66%). La deuda tributaria del conjunto de los CF pasó de 635 millones de euros a finales de 2010, a 218 millones a finales de 2017. Esta deuda permaneció estancada por encima de los 600 millones de euros hasta 2014, y este año comenzó una disminución constante hasta la actualidad. A partir de 2011 se produjo todos los años la siguiente rebaja interanual del importe pendiente: 3% en 2012; 7% en 2013; 14% en 2014; 23% en 2015; 19% en 2016 y el 34% en 2017. El ANEXO 2 desglosa la deuda tributaria pendiente de los CF al final de cada uno de los años del periodo fiscalizado.

También se produjo un descenso de la deuda que se fue incorporando en los ejercicios fiscalizados del 69%, pasando de 325 millones de euros en 2010 a 100 millones de euros en 2017. Este descenso se corresponde con la mejora del cumplimiento de las obligaciones tributarias corrientes por los CF (subepígrafe III.2.1.1 y gráfico 1), que junto con el incremento de los ingresos de las liquidaciones tributarias a lo largo del periodo fue haciendo que se generase menos deuda de los CF. En los primeros años del periodo hubo más autoliquidaciones o declaraciones que resultaban a ingresar que no fueron ingresadas; así como liquidaciones practicadas por la Administración por actas de inspección, sanciones, recargos u otros motivos que dieron lugar a deuda. En los últimos años del periodo, sin embargo, las cifras de deuda incorporada se reducen a la tercera parte, reflejando el avance en el cumplimiento de las obligaciones tributarias corrientes por los CF, y no tanto por el incremento del pago de las deudas ya existentes (que se analiza en el subepígrafe III.2.1.5).

III.2.1.3.2 Deuda pendiente de los CF atendiendo a su origen tributario

El análisis de la deuda pendiente de los CF atendiendo a su origen tributario refleja que las cuantías de deuda más relevantes provenían del IRPF. En este impuesto, los CF como pagadores de rentas del trabajo resultan obligados a retener o ingresar a cuenta cantidades por los rendimientos del trabajo de su personal. Las cantidades más relevantes derivan del pago de las retribuciones de los jugadores de fútbol, pero esta obligación de retener o ingresar a cuenta la tienen tanto en relación con su personal deportivo como no deportivo. En segundo lugar, las cuantías de deuda más relevantes derivan de las obligaciones tributarias que resultan de la aplicación del IVA por las operaciones o actividades comerciales que realizaron los CF. Por último, el peso del IS y del resto de conceptos origen de la deuda, que incluyen básicamente las sanciones tributarias, sanciones gubernativas, recargos y tasas, representan un porcentaje de deuda menos significativo. El cuadro 3 refleja desglosada la deuda pendiente de los CF en atención a su origen tributario durante el periodo fiscalizado.

Cuadro 3: Datos de la deuda según su origen tributario

(en miles de euros)

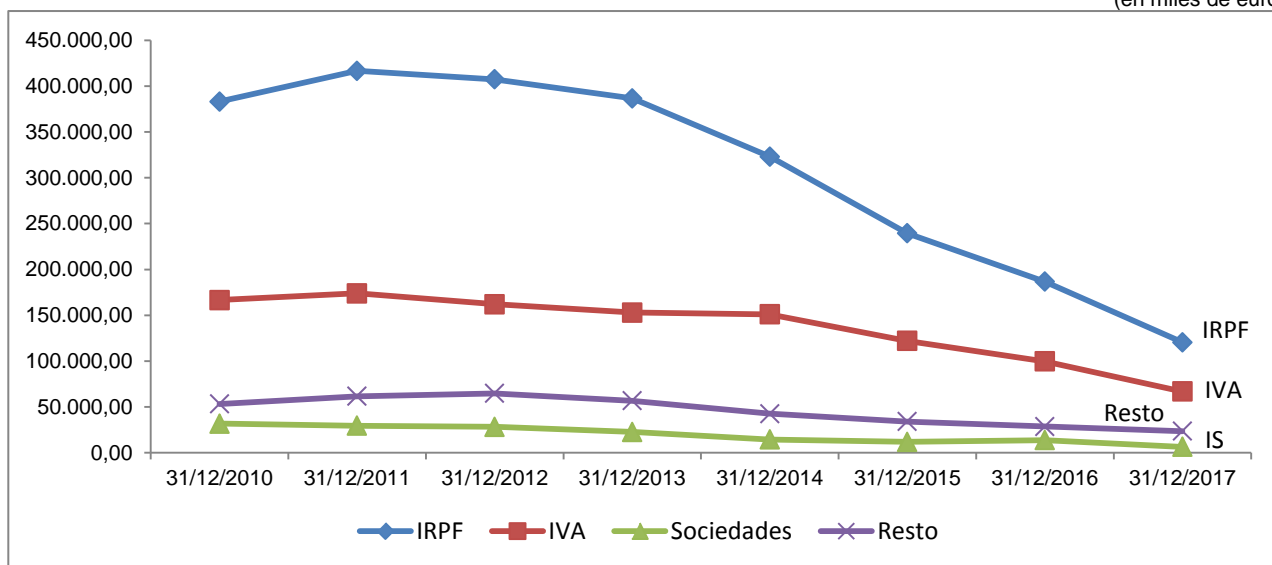
Concepto	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
IRPF	383.064,46	416.602,91	407.295,38	386.535,93	323.030,10	239.507,00	186.675,98	120.594,27
IVA	166.554,57	173.975,52	162.058,95	152.941,45	151.072,81	122.031,83	99.736,38	66.950,89
Sociedades	31.859,40	29.509,64	28.389,32	22.855,30	14.487,75	12.006,77	13.831,15	6.580,76
Resto	53.238,84	61.757,77	64.920,72	56.744,40	42.729,84	34.069,43	28.625,18	23.620,62
Total deuda	634.717,27	681.845,84	662.664,37	619.077,08	531.320,50	407.615,03	328.868,69	217.746,54

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

El peso de las deudas por IRPF se mantuvo en un porcentaje estable entre el 62% y el 55% del total de la deuda pendiente durante el periodo analizado. Su evolución refleja una mejoría coherente con el resto de los datos en este Informe, pasando de 383 millones de euros en 2010 a 121 millones de euros en 2017, lo que supuso una disminución de la deuda pendiente por este concepto del 69%. La deuda tributaria de los CF proveniente del IVA muestra un comportamiento similar, con un peso en el conjunto de la deuda pendiente entre el 31% y el 28% del total, y su importe se redujo de 167 a 67 millones de euros en el periodo fiscalizado (el 60%). La evolución de los importes de deuda provenientes del IS y del resto de conceptos también ofrece datos positivos aunque representan, como se ha señalado, un porcentaje poco significativo sobre el total de la deuda. El gráfico 2 muestra esta evolución durante el periodo fiscalizado.

Gráfico 2: Evolución de la deuda de los CF según su origen tributario

(en miles de euros)



Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.1.3.3 Deuda pendiente de los CF atendiendo a su naturaleza

Este Tribunal también ha analizado el origen de la deuda pendiente de los CF atendiendo a su naturaleza, según que proviniera: a) de obligaciones corrientes por las autoliquidaciones o declaraciones presentadas por los CF sin ingreso tributario; b) de actas por liquidaciones practicadas en el procedimiento inspector por los órganos competentes de la Agencia; c) de las liquidaciones practicadas por los órganos competentes de la Agencia por sanciones tributarias; y d) por último, el resto de las deudas (principalmente estos importes provienen de multas de tráfico; sanciones gubernativas, cada vez más relevantes, cuyo cobro gestiona la Agencia; y recargos). El cuadro 4 muestra la evolución de la deuda pendiente de los CF clasificada según los criterios señalados anteriormente.

Cuadro 4: Datos de la deuda según su naturaleza

(en miles de euros)

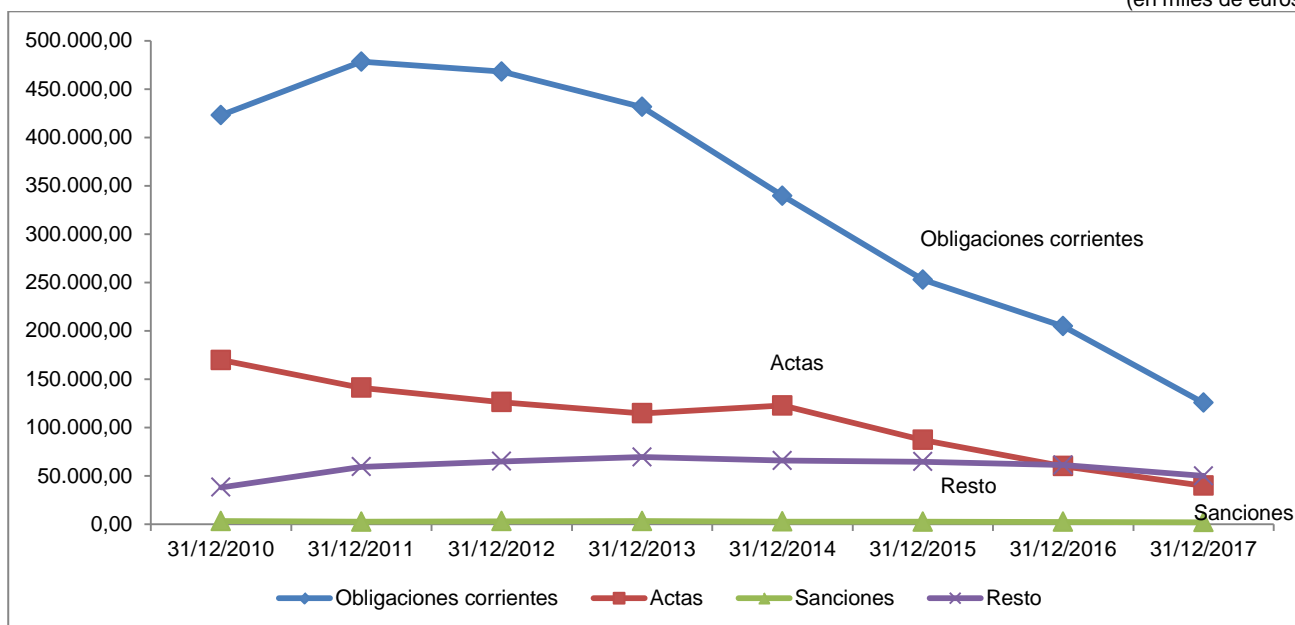
Concepto	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Obligaciones corrientes	423.094,73	478.304,13	468.080,18	431.504,59	339.621,09	252.835,00	204.840,07	125.580,90
Actas	169.863,80	141.267,77	126.255,56	114.787,59	122.895,04	87.297,23	60.105,11	39.942,78
Sanciones tributarias	3.414,48	2.724,12	3.229,45	3.290,17	2.954,32	2.787,23	2.554,13	2.199,99
Resto	38.344,26	59.549,82	65.099,18	69.494,73	65.850,05	64.695,57	61.369,38	50.022,87
Total deuda	634.717,27	681.845,84	662.664,37	619.077,08	531.320,50	407.615,03	328.868,69	217.746,54

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

En el periodo analizado la deuda pendiente de los clubes provino, principalmente, de sus obligaciones tributarias corrientes. El peso de estas deudas se mantuvo en un porcentaje estable entre el 60% y el 70% del total de la deuda pendiente todos los años del periodo. No obstante, la evolución de su cuantía también refleja una reducción coherente con el resto de los datos ofrecidos en los párrafos anteriores de este Informe, pasando de 423 millones de euros en 2010 a 126 millones de euros en 2017, lo que supuso una reducción del 70%. La deuda proveniente de las liquidaciones de las actas tramitadas por los órganos de inspección de la Agencia se situó a lo largo del periodo fiscalizado entre el 18% y el 27% del total de la deuda pendiente de los CF, si bien su importe se redujo de 170 a 40 millones de euros en el periodo fiscalizado (el 76%). Por último, el peso de las sanciones tributarias fue residual en el total de la deuda pendiente de los CF; aunque los importes del resto de la deuda, derivada de multas de tráfico, sanciones gubernativas o recargos, fue creciendo continuamente a lo largo del periodo analizado. El importe de estas deudas apenas llegaba al 6% del total de la deuda pendiente en 2010 y pasó hasta el 23% en 2017, incrementándose también su cuantía en un 30%. La causa fundamental de este incremento fueron las sanciones gubernativas impuestas a los CF por los incumplimientos referentes a la LD y la Ley 19/2007, de 11 de julio, contra la violencia, el racismo, la xenofobia y la intolerancia en el deporte. El gráfico 3 muestra esta evolución durante el periodo fiscalizado.

Gráfico 3: Evolución de la deuda de los CF según su naturaleza

(en miles de euros)



Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.1.3.4 Deuda pendiente de los CF por categorías deportivas

Otro análisis relevante de la deuda es el que la distribuye por categorías deportivas. Los importes de deuda que se ofrecen en las distintas fechas se refieren al conjunto de CF que estuvieron en primera, segunda o segunda B en algún momento del periodo fiscalizado, aunque no son los mismos en cada categoría para cada año (como se explica en el subapartado II.2). El cuadro 5 muestra la evolución de la deuda pendiente de los CF clasificada según su categoría deportiva.

Cuadro 5: Datos de la deuda por categorías deportivas

(en miles de euros)

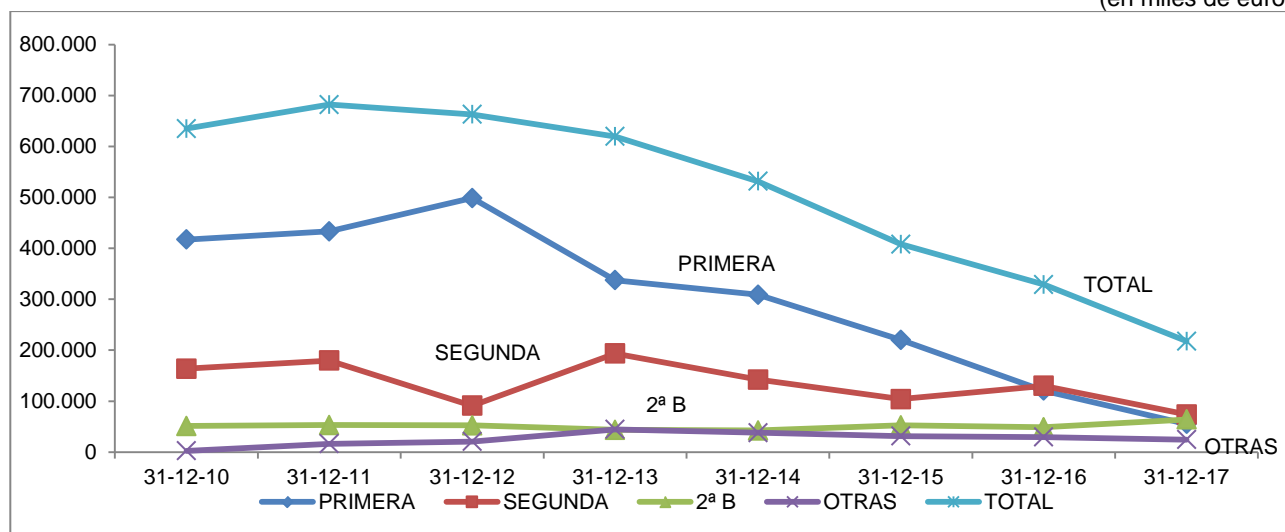
Categorías	Importe de la deuda							
	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Primera	417.410,48	433.148,17	498.790,65	337.554,64	308.796,40	220.327,66	120.698,30	55.397,23
Segunda	163.812,80	179.857,02	91.174,81	193.553,12	142.463,46	103.944,92	130.074,70	73.818,87
Segunda B	50.858,26	52.566,65	52.301,19	43.787,76	42.480,55	52.461,35	48.630,20	64.164,93
Otras	2.635,73	16.274,00	20.397,72	44.181,56	37.580,09	30.881,10	29.465,49	24.365,51
TOTAL	634.717,27	681.845,84	662.664,37	619.077,08	531.320,50	407.615,03	328.868,69	217.746,54

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor). Elaboración propia TCU.

La distribución de la deuda por categorías deportivas muestra que fue la deuda tributaria de los grandes clubes la que experimentó mayor disminución. En el año 2010 el 92% del importe de la deuda tributaria de los CF se concentraba en primera y segunda división. La deuda de los clubes de primera (417 millones de euros) suponía más de ocho veces la de los de segunda B (51 millones de euros). Esta situación tampoco resulta extraña dado que en las categorías superiores se encuentran los clubes con una mayor capacidad para generar deudas. Sin embargo, los clubes grandes fueron cumpliendo sus obligaciones y al final del periodo fiscalizado la deuda de los clubes de primera, segunda y segunda B era muy similar. De hecho, la deuda de los clubes de primera (55 millones de euros) ya era inferior a la de los de segunda (74 millones de euros) y a la de los de segunda B (64 millones de euros). Al final del periodo fiscalizado las mayores dificultades de cobro de la deuda tributaria empezaba a localizarse en las categorías inferiores. La deuda de los clubes de segunda B se mantuvo estable en torno a los 50 millones de euros durante todo el periodo fiscalizado, y la de los clubes incluidos en la categoría de "otras" por encima de los 20 millones a partir de 2012. El gráfico 4 refleja esta evolución de la deuda tributaria de los CF por categorías.

Gráfico 4: Evolución de la deuda según las categorías deportivas de los CF

(en miles de euros)



Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.1.3.5 *Concentración de la deuda tributaria en determinados CF*

Este Tribunal ha analizado la concentración de la deuda en determinados CF para poder valorar si la deuda tributaria se puede considerar un problema sectorial o, más bien, un problema de insuficiencia financiera de determinadas entidades concretas. A finales del año 2010, once clubes de primera concentraban el 95% del importe adeudado en esta categoría, y su deuda suponía el 62% de la deuda total de los CF analizados. A finales de 2017 dos clubes de primera (que ya se encontraban en esta situación a finales de 2010) concentraban el 74% del importe adeudado en la citada categoría, representando estos dos clubes el 19% de la deuda total de todos los clubes de fútbol analizados. En segunda, a finales de 2010, seis clubes concentraban el 84% del importe adeudado en la citada categoría y su deuda suponía el 22% de la deuda total de los clubes analizados. A finales del año 2017 tres clubes de segunda (uno de ellos ya se encontraba en esta situación a finales de 2010) concentraban el 83% del importe adeudado en la citada categoría, representando su deuda el 28% de la deuda total de todos los clubes analizados.

A finales de 2010 había nueve CF con deudas superiores a los diecinueve millones de euros, que suponían el 67% de la deuda total del sector. A finales de 2017 eran tres los CF con deudas superiores a diecinueve millones de euros, y su deuda representaba el 33% de la deuda total del sector. Dos de estos clubes mostraban ya esta situación a finales de 2010 (uno de ellos afectado por un procedimiento concursal). Además de los diez CF que presentaban estos importes elevados de deuda en el periodo analizado, siete de ellos estaban afectados por procesos concursales en curso y tenían convenio general aprobado y acuerdo singular o de aplazamiento de créditos privilegiados con garantía firmado con la AEAT, salvo uno de ellos, y uno de ellos fue declarado en concurso pero sin aprobación de convenio general por la junta de acreedores y declarada su disolución por resolución judicial. Los análisis anteriores ponen de manifiesto que el problema de la deuda tributaria de los CF se puede centrar en la insuficiencia financiera de algunas entidades concretas (esta opinión se confirma, al estudiar la situación actual de la deuda, con el análisis que se contiene en el subepígrafe III.2.2.3, cuadros 14 y 15 de este Informe).

III.2.1.4. OTROS ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DE DISTINTOS COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA DURANTE EL PERIODO

III.2.1.4.1 *Evolución de la deuda en periodo voluntario y en periodo ejecutivo*

El primer desglose relevante para analizar la evolución de la deuda tributaria pendiente de los CF durante el periodo fiscalizado es el que distingue entre la deuda en periodo voluntario y en periodo ejecutivo al final de cada ejercicio. La gestión recaudatoria de la Agencia Tributaria para el cobro de las deudas se realiza en estos dos periodos. En el voluntario, los obligados al pago deben hacer efectivas sus deudas dentro de los plazos establecidos (que son los señalados, con carácter general, en el artículo 62 de la LGT); y en el ejecutivo, la recaudación se efectúa coercitivamente por vía de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago que no lo hubiera hecho en el periodo voluntario. La iniciación del periodo ejecutivo se regula en el artículo 161 de la LGT y conlleva dos efectos: a) la exigencia de los recargos del periodo ejecutivo (artículo 28 de la LGT) y el comienzo del devengo de los intereses de demora -artículo 72 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR)- de forma inmediata y por mandato de la ley; y b) el inicio del procedimiento de apremio sobre el patrimonio del deudor si la deuda no se paga en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT (la forma de proceder en los embargos de los distintos tipos de bienes y derechos se regula reglamentariamente en los artículos 78 y ss. del RGR).

Como se analizó en el subepígrafe III.2.1.2 durante el periodo fiscalizado mejoró el cumplimiento de las obligaciones tributarias corrientes de los CF mediante su pago dentro de los plazos establecidos sin dar lugar a que se generase deuda tributaria. Uno de los principales motivos de que no se generase nueva deuda fue la restricción en la concesión de aplazamientos, que se tradujo en una importante disminución de la deuda que se iba generando, sobre todo, en periodo voluntario. El

cuadro 6 refleja la disminución de la deuda de los CF permitiendo distinguir las cifras de la deuda en periodo voluntario y en periodo ejecutivo al final de cada ejercicio.

Cuadro 6: Datos de la deuda tributaria pendiente de los CF en periodo voluntario y ejecutivo

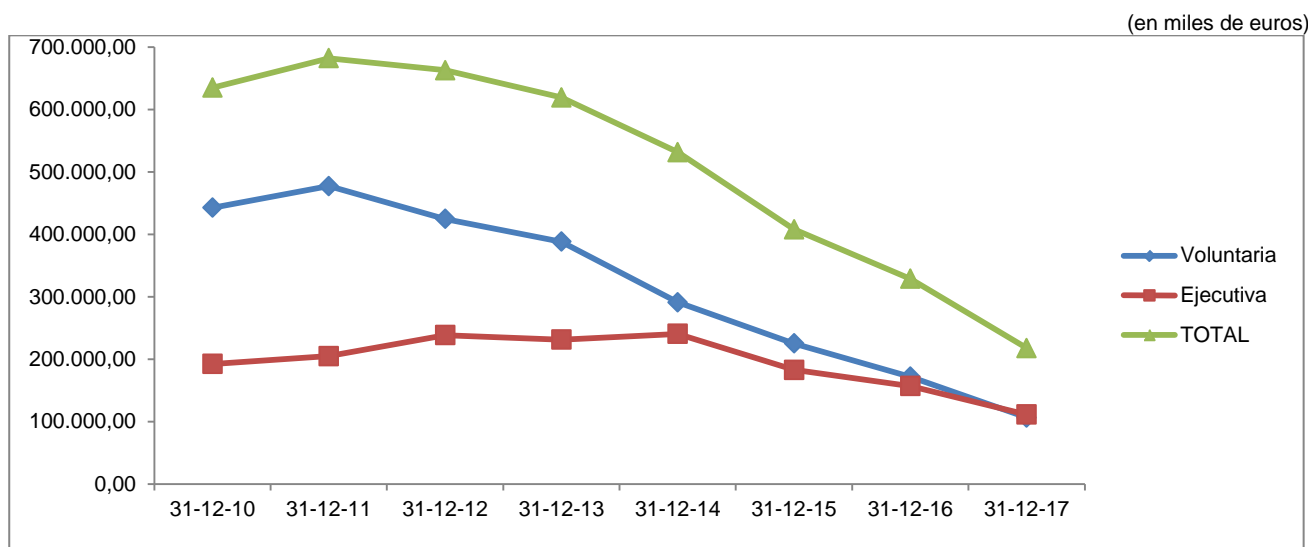
(en miles de euros)

Deuda pendiente	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Voluntaria	442.713,34	477.289,75	424.619,52	388.214,58	290.991,24	225.189,28	171.908,88	106.438,03
Ejecutiva	192.003,93	204.556,09	238.044,85	230.862,50	240.329,26	182.425,75	156.959,81	111.308,51
Total	634.717,27	681.845,84	662.664,37	619.077,08	531.320,50	407.615,03	328.868,69	217.746,54

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

El importe de la deuda pendiente en periodo voluntario al final de cada ejercicio disminuyó desde 443 millones de euros a finales de 2010 hasta 106 millones a finales de 2017 (el 76%). La deuda pendiente en vía ejecutiva también disminuyó desde 192 millones de euros hasta 111 millones entre las fechas señaladas (el 42%). Estas cifras reflejan que la disminución de la deuda tributaria en el periodo fiscalizado se debió al descenso de la deuda tanto en periodo voluntario como ejecutivo pero, en mayor medida, por la reducción de la deuda en periodo voluntario. Esta disminución tan relevante de deuda en periodo voluntario se debió a la mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias corrientes por los CF y a la restricción en la concesión de aplazamientos de pago de las nuevas obligaciones que se iban generando. Las cifras de la evolución de la deuda pendiente en periodo voluntario y ejecutivo se reflejan en el gráfico 5.

Gráfico 5: Evolución de la deuda tributaria pendiente en periodo voluntario y ejecutivo



Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.1.4.2 Evolución de la deuda aplazada

El segundo desglose relevante para comprender la evolución de las cifras de deuda pendiente de los CF es analizar los distintos estados en los que se puede encontrar la deuda pendiente dentro del proceso de gestión recaudatoria. Uno de estos estados es el de la deuda aplazada. El aplazamiento y el fraccionamiento de pago constituyen un diferimiento del momento del mismo mediante la concesión de mayores plazos para el ingreso de la deuda tributaria. El artículo 65 de la LGT, establece que su solicitud puede hacerse tanto en periodo voluntario, en cuyo caso la presentación de la solicitud impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo de interés

de demora; como en periodo ejecutivo, en el que podrán presentarse solicitudes hasta que se notifique el acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

Los datos sobre aplazamientos de deuda de los CF resultan muy significativos. La disminución de la deuda tributaria en el periodo fiscalizado se corresponde muy claramente con la restricción en la concesión de aplazamientos de pago de la nueva deuda que se iba generando por obligaciones corrientes. La disminución de la deuda aplazada en el periodo fiscalizado se produjo tanto en periodo voluntario como ejecutivo pero, de manera más acusada, en periodo voluntario. El cuadro 7 refleja la evolución de la deuda tributaria aplazada en el periodo fiscalizado.

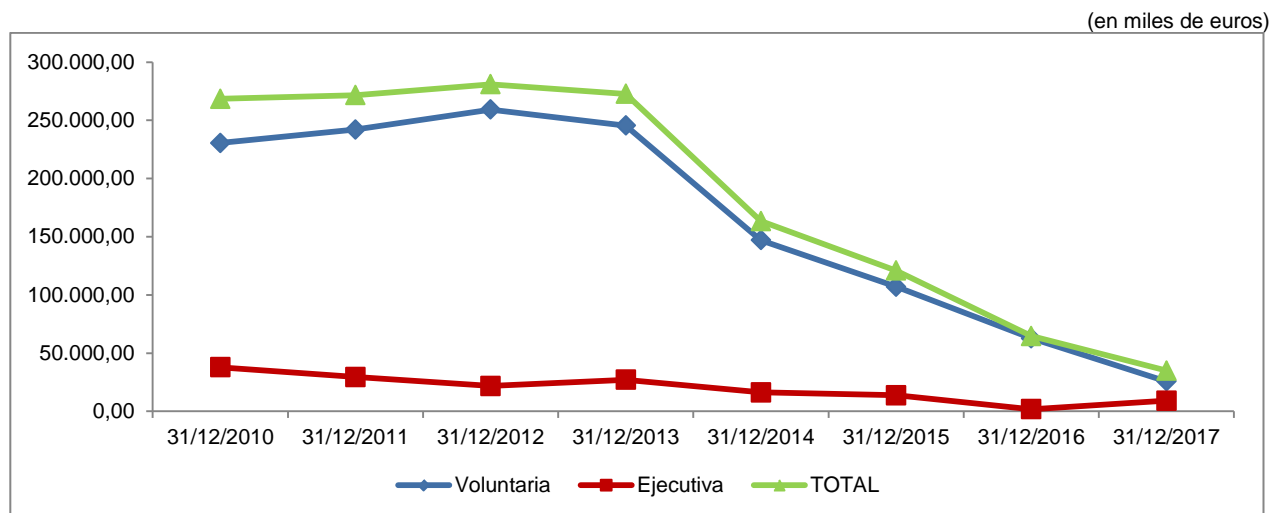
Cuadro 7: Datos de la deuda tributaria aplazada de los CF

(en miles de euros)

Deuda aplazada		31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Voluntaria	Aplazado	196.845,01	178.526,21	238.030,56	208.123,42	145.467,42	103.250,90	62.623,13	24.967,05
	Solicitud aplazamiento	33.688,45	63.590,55	21.200,48	37.431,05	1.590,56	3.800,20	202,21	830,86
Ejecutiva	Aplazado	36.850,87	29.467,91	21.574,47	26.782,29	16.104,50	11.892,44	892,73	9.032,15
	Solicitud aplazamiento	1.074,60	3,60	215,29	387,24	201,27	1.927,71	1.011,37	137,11
Total		268.458,93	271.588,27	281.020,80	272.724,00	163.363,75	120.871,25	64.729,44	34.967,17

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

El importe de la deuda que estaba aplazada o en solicitud de aplazamiento en periodo voluntario al final de cada ejercicio disminuyó durante el periodo desde más de 230 millones de euros, a finales de 2010, hasta apenas 26 millones, a finales de 2017 (el 89%). La deuda aplazada o en solicitud de aplazamiento en vía ejecutiva también disminuyó desde 38 millones de euros hasta 9 millones entre las fechas señaladas (el 76%). Esta disminución tan relevante se debió, como ya se ha señalado, a la mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias corrientes por los CF y a la restricción en la concesión de aplazamientos de pago de las nuevas obligaciones que se iban generando. En particular, como se analiza en el subepígrafe III.2.4.2, no se concedieron aplazamientos o fraccionamientos de pago de deudas originadas por la obligación de retener o ingresar a cuenta; y para el resto de deudas cada vez más excepcionalmente fraccionamientos de pago con vencimientos a corto plazo garantizados con los derechos televisivos a cobrar, cantidades a percibir por ayudas al descenso de categoría, derechos federativos, etc. También se inadmitieron las solicitudes de aplazamientos de los clubes en situación concursal sin convenio aprobado y, una vez aprobados los convenios se concedieron aplazamientos o fraccionamientos de pago por las deudas tributarias generadas con posterioridad siempre que se cumplieran los requisitos establecidos en la normativa tributaria, pero incluyendo una condición resolutoria en los acuerdos de concesión para que en caso de apertura de la fase de liquidación, se produjera la cancelación de los acuerdos.

Gráfico 6: Evolución de la deuda tributaria aplazada de los CF

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.1.4.3 Evolución de la deuda suspendida

Otro estado relevante para analizar de la deuda tributaria pendiente de los CF resulta del estudio de su deuda suspendida. La deuda suspendida nace cuando se han recurrido ante los tribunales las liquidaciones y sanciones tributarias que la originan, por lo tanto, estas cifras que se van a analizar reflejan la deuda objeto de litigio entre la Agencia y los CF. La LGT prevé la suspensión de la ejecución de los actos recurridos ante los Tribunales económico-administrativos, o en vía contencioso-administrativa, así como la suspensión de las sanciones tributarias recurridas. El artículo 224 de la LGT prevé la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición; el artículo 233 la del acto impugnado en vía económico-administrativa; en ambos casos, a instancia del interesado, y si se garantiza el importe del acto recurrido. El artículo 212 de la LGT prevé que el recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá la suspensión de la ejecución de las sanciones, sin necesidad de aportar garantías. El supuesto de suspensión de sanciones es el más complejo en lo que a su revisión se refiere y da lugar a un procedimiento específico.

La suspensión producida en el recurso de reposición se puede mantener en la vía económico-administrativa, durante la tramitación del procedimiento en todas sus instancias y, en su caso, durante la tramitación del recurso judicial. La suspensión de la deuda durante los sucesivos recursos, hasta la resolución final, provoca la dilatada extensión en el tiempo en que se puede mantener esta situación de la deuda, así como las cuantías relevantes de la misma. La resolución de los recursos que mantienen la deuda suspendida puede determinar, o bien su anulación, si se dejan sin efecto las liquidaciones que la originaron, o el final de la suspensión y la reanudación del procedimiento para ingresar el importe derivado del acto impugnado.

Este Tribunal considera que en el caso de los CF esta deuda suspendida por ser objeto de litigio entre los clubes y la Agencia Tributaria se mantuvo en cifras moderadas y ha experimentado una evolución claramente favorable durante el periodo fiscalizado. Las cifras de deuda suspendida se refieren, fundamentalmente, a deuda en periodo voluntario mientras es objeto de recurso, y la disminución de su cuantía se produjo en relación a esta deuda en periodo voluntario. El cuadro 8 refleja la evolución de la deuda tributaria suspendida en el periodo fiscalizado.

Cuadro 8: Datos de la deuda tributaria suspendida de los CF

(en miles de euros)

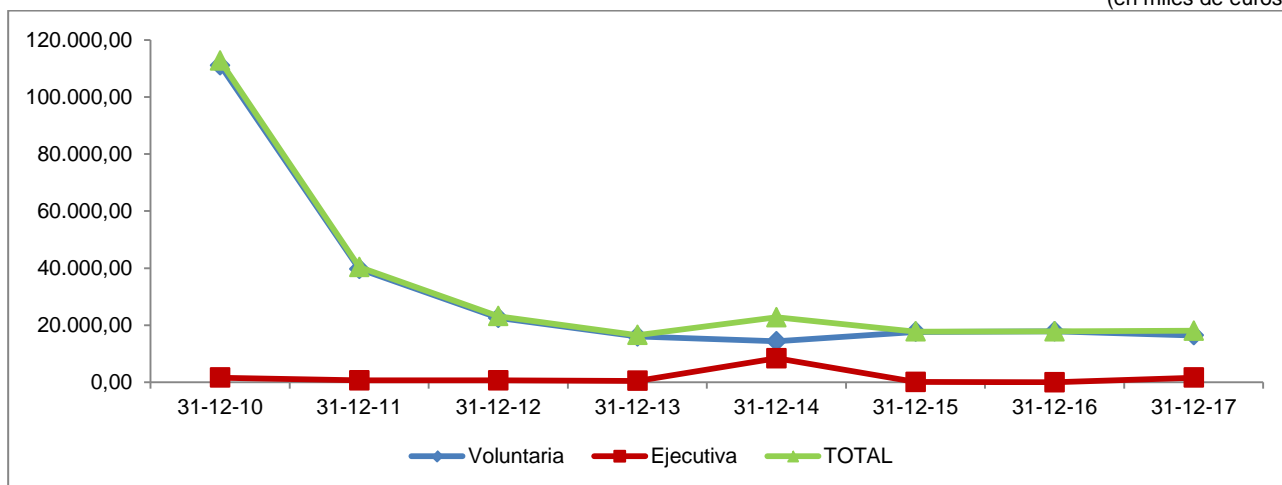
Deuda suspendida	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Voluntaria	111.044,74	39.729,12	22.529,01	16.028,21	14.347,22	17.657,03	17.840,18	16.430,97
Ejecutiva	1.630,21	644,86	644,86	521,25	8.401,56	108,43	0,00	1.607,83
TOTAL	112.674,95	40.373,98	23.173,87	16.549,46	22.748,78	17.765,46	17.840,18	18.038,80

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

El importe de la deuda que estaba suspendida al haber sido recurrida por los CF en periodo voluntario al final de cada ejercicio disminuyó desde más de 111 millones de euros, a finales de 2010; hasta 16 millones y medio, a finales de 2017 (el 85%). La deuda suspendida en vía ejecutiva era cuantitativamente muy inferior y fue prácticamente la misma en las dos fechas (1,6 millones de euros). En cualquier caso, el total de la deuda suspendida disminuyó en el periodo un 84% hasta los 18 millones de euros, y se mantuvo en cifras muy moderadas, en torno a los 20 millones de euros, ya desde 2012. La disminución tan significativa que se produjo en el período 2010-2011 se debió a deuda suspendida por recurso de un único club que finalmente fue aplazada en 2012, y por tanto no fue cancelada por anulación de liquidaciones. Un análisis relevante resulta de la comparación de estas cifras de deuda suspendida con las de cancelación de deudas por anulación de liquidaciones (cuadro 12 y título III.2.1.5.4.). Estas anulaciones se hicieron, fundamentalmente, como consecuencia de resoluciones de los Tribunales dando la razón a los contribuyentes, aunque parte de sus importes también reflejan errores de cargo de liquidaciones que después se anularon. Los importes elevados de deuda cancelada por anulación de liquidaciones en relación a la deuda suspendida ponen de manifiesto que una gran parte de la deuda litigiosa de los CF se resuelve a favor de los mismos y en contra de la Agencia. Las cifras de la evolución de la deuda suspendida se reflejan en el gráfico 7.

Gráfico 7: Evolución de la deuda tributaria suspendida de los CF

(en miles de euros)



Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.1.4.4 Evolución de la deuda paralizada

El último análisis sobre la evolución de la deuda tributaria pendiente de los CF se va a hacer sobre las cifras de su deuda paralizada durante el periodo fiscalizado. Deuda paralizada es aquella que se mantiene en una determinada situación evitando que pase a otro estado que se considera no deseado para su gestión. No existe un procedimiento regulado para las paralizaciones de deudas. Se trata de un recurso informático de gestión que permite evitar que, por diversas razones, se perjudique el cobro de la deuda paralizada. El supuesto más relevante de paralización de las deudas tributarias se produce como consecuencia de procedimientos concursales que afectan a los contribuyentes pero pueden existir otros supuestos que aconsejen la paralización de las deudas.

Estos supuestos, los tiempos de paralización y las depuraciones que se realicen se regulan mediante Instrucciones internas del Departamento de Recaudación, y a través de las aplicaciones informáticas de la Agencia.

La deuda paralizada está vinculada a la de los deudores incursos en procesos concursales. Al inicio del periodo fiscalizado había 17 CF deudores a la Hacienda Pública incursos en procesos concursales. Durante el periodo fiscalizado se publicaron en el Boletín Oficial del Estado 29 nuevos concursos de CF, incorporándose nuevas deudas afectadas por procesos concursales, tanto en periodo ejecutivo como voluntario. Esta situación de la deuda estuvo regulada, además de en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC), y en la LGT, por diversas resoluciones aprobadas por el Departamento de Recaudación. Aunque los datos de deuda paralizada por procedimiento concursal disminuyeron durante el periodo, crecieron las deudas afectadas por otras paralizaciones de deudores en procesos concursales (tanto en periodo voluntario como en ejecutivo). El cuadro 9 refleja la evolución de la deuda tributaria paralizada en el periodo fiscalizado.

Cuadro 9: Datos de la deuda tributaria paralizada de los CF

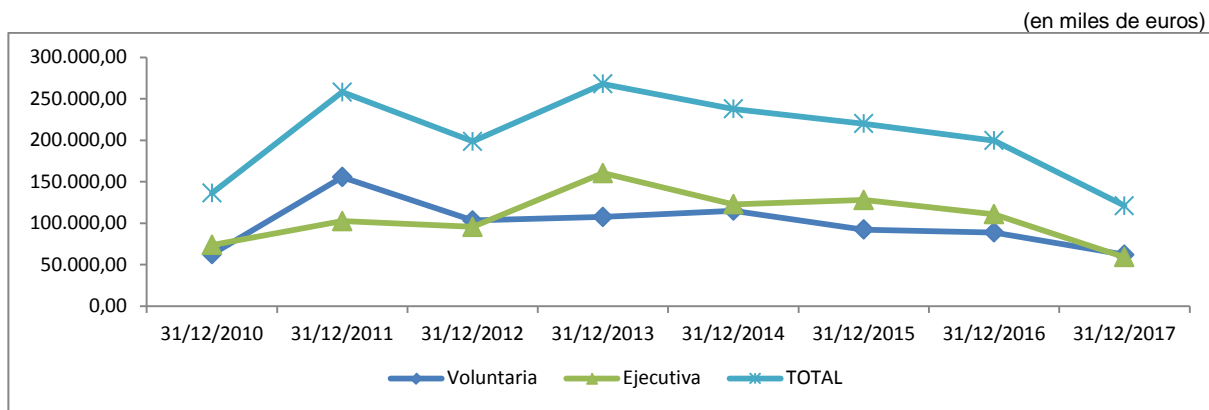
(en miles de euros)

Deuda paralizada		31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Voluntaria	Paralizada procedimiento concursal	43.276,34	101.592,28	73.636,20	70.391,83	55.703,12	45.824,83	30.679,18	13.045,92
	Otras paralizaciones de deudores en p. concursal	19.129,00	21.707,09	23.973,92	37.102,27	59.325,01	46.366,52	58.021,84	48.857,50
	Resto otras paralizaciones	46,44	32.353,08	5.589,04	0	0	0	24,69	34,71
Ejecutiva	Paralizada procedimiento concursal	65.100,21	92.518,03	86.424,41	143.848,93	77.202,94	76.739,67	26.100,86	19.463,97
	Otras paralizaciones de deudores en p. concursal	8.389,08	9.777,14	8.933,08	16.429,39	45.484,51	51.123,51	84.707,57	39.598,81
	Resto otras paralizaciones	220,97	183,23	131,67	164,26	109,12	43,94	43,94	43,94
TOTAL		136.162,04	258.130,85	198.688,32	267.936,68	237.824,70	220.098,47	199.578,08	121.044,85

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

En el análisis de la deuda paralizada que ha llevado a cabo este Tribunal, ha observado que la deuda paralizada por procedimientos concursales o correspondientes a deudores inmersos en concursos es la que absorbe casi el 100% del total de la deuda paralizada en el periodo analizado, siendo el resto de deuda paralizada por otros motivos, residual, en términos generales. Así, el análisis de otras paralizaciones muestra que la mayor parte de esta deuda paralizada proviene de deudores incursos en procedimientos concursales, y se corresponde con las certificaciones de deudas de estos deudores, que se producen con posterioridad al inicio del proceso concursal. Por lo tanto, la deuda paralizada por deudores incursos en procedimientos concursales alcanzaba los 136 millones de euros a finales de 2010 y se mantuvo en el entorno de los 200 millones a lo largo del periodo fiscalizado; sin embargo, se redujo a 121 millones en 2017. Las deudas afectadas por otras paralizaciones que no correspondían a deudores inmersos en procedimientos concursales fueron poco significativas durante el periodo, salvo en el ejercicio 2011 y 2012. Las cifras de la evolución de la deuda paralizada por procedimientos concursales junto a las deudas afectadas por otras paralizaciones se reflejan en el gráfico 8.

Gráfico 8: Evolución de la deuda tributaria paralizada de los CF



Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.1.4.5 Datos totales de la evolución de la deuda en las distintas situaciones de gestión de cobro

El resto de los importes de deuda pendiente de los CF estaba en distintas situaciones de gestión de cobro durante el periodo fiscalizado. El importe más relevante de deuda pendiente en periodo ejecutivo estaba en gestión de cobro en embargo. Esta deuda en gestión de cobro en embargo pasaba de 42 millones de euros a finales de 2010 y casi alcanzaba los 40 millones al final del periodo, sobre una deuda pendiente en periodo ejecutivo muy inferior (111 millones de euros). La deuda en periodo ejecutivo en embargo llegó a superar los 112 millones de euros en 2012, el 47% de la deuda pendiente en periodo ejecutivo en ese ejercicio (estas actuaciones para el cobro de la deuda se analizan en más detalle en el subepígrafe III.2.4.3 de este Informe). El cuadro 10 refleja la evolución de la deuda tributaria pendiente de los CF durante el periodo fiscalizado distinguiendo las distintas situaciones de la deuda analizadas en este epígrafe.

Cuadro 10: Evolución del estado de la deuda pendiente de los CF según las distintas situaciones analizadas

(en miles de euros)

Deuda pendiente	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Voluntaria	442.713,34	477.289,75	424.619,52	388.214,58	290.991,24	225.189,28	171.908,88	106.438,03
Aplazado	196.845,01	178.526,21	238.030,56	208.123,42	145.467,42	103.250,90	62.623,13	24.967,05
Solicitud aplazamiento	33.688,45	63.590,55	21.200,48	37.431,05	1.590,56	3.800,20	202,21	830,86
Suspendida por recurso	111.044,74	39.729,12	22.529,01	16.028,21	14.347,22	17.657,03	17.840,18	16.430,97
Paralizada por procedimiento concursal	43.276,34	101.592,28	73.636,20	70.391,83	55.703,12	45.824,83	30.679,18	13.045,92
Otras paralizaciones de deudores en p. concursal	19.129,00	21.707,09	23.973,92	37.102,27	59.325,01	46.366,52	58.021,84	48.857,50
Resto otras paralizaciones	46,44	32.353,08	5.589,04	0	0	0	24,69	34,71
Otras situaciones en gestión de cobro	38.683,36	39.791,42	39.660,31	19.137,80	14.557,91	8.289,80	2.517,65	2.271,02
Ejecutiva	192.003,93	204.556,09	238.044,85	230.862,50	240.329,26	182.425,75	156.959,81	111.308,51
Aplazado	36.850,87	29.467,91	21.574,47	26.782,29	16.104,50	11.892,44	892,73	9.032,15
En compensación	269,63	2,94	2,37	0,00	402,24	0,00	1,05	0,00
Solicitud aplazamiento o compensación	1.074,60	3,60	215,29	387,24	201,27	1.927,71	1.011,37	137,11
Suspendida por recurso	1.630,21	644,86	644,86	521,25	8.401,56	108,43	0,00	1.607,83
Paralizada por procedimiento concursal	65.100,21	92.518,03	86.424,41	143.848,93	77.202,94	76.739,67	26.100,86	19.463,97
Otras paralizaciones de deudores en p. concursal	8.389,08	9.777,14	8.933,08	16.429,39	45.484,51	51.123,51	84.707,57	39.598,81
Resto otras paralizaciones	220,97	183,23	131,67	164,26	109,12	43,94	43,94	43,94
En gestión de cobro en embargo	42.346,49	60.447,64	112.327,86	28.694,31	68.021,69	35.712,80	40.747,96	39.651,24
Otras situaciones en gestión de cobro	36.121,87	11.510,74	7.790,84	14.034,83	24.401,43	4.877,25	3.454,33	1.773,46
TOTAL	634.717,27	681.845,84	662.664,37	619.077,08	531.320,50	407.615,03	328.868,69	217.746,54

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.1.5. ANÁLISIS DE LA CANCELACIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS DE LOS CLUBES DE FÚTBOL DURANTE EL PERIODO

III.2.1.5.1 Datos globales de cancelación de deuda

Adicionalmente a los factores comentados en las páginas anteriores, la disminución de la deuda también resulta de las actuaciones para su cobro y cancelación realizadas por la Agencia. Esta cancelación de deuda se produce cuando se cobra, o cuando se da de baja sin ingreso (por anulación de liquidaciones o recargos, declaración de incobrable, prescripción, quitas por procedimientos concursales, regularización recargo de apremio, ingresos ente emisor y otras causas). En los párrafos siguientes se analizan los datos obtenidos por este Tribunal del examen de las distintas formas de cancelación de deuda tributaria de los CF durante el periodo fiscalizado.

Durante el periodo fiscalizado se canceló deuda por haber sido cobrada por importe de 1.638 millones de euros; y se canceló deuda sin ingreso, por alguna de las causas señaladas en el párrafo anterior, por importe de 289 millones de euros. Estas cifras de cancelación de deuda incluyen tanto la cancelada en periodo voluntario, como en periodo ejecutivo. Las mismas ponen de manifiesto que el 85% de la cancelación de deuda se produjo por su ingreso en Hacienda y sólo un

15% sin ingreso, lo que en opinión de este Tribunal constituyen unas cifras de recaudación adecuadas en relación con las de otros sectores económicos (véase el Informe de fiscalización de la actividad realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el cobro efectivo de las deudas tributarias, durante los ejercicios 2012 y 2013, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su sesión de 26 de marzo de 2015). El cuadro 11 muestra las cifras de cancelación de deuda de los CF con ingreso y sin él durante el periodo fiscalizado.

Cuadro 11: Deuda cancelada con y sin ingreso durante el periodo

(en miles de euros)

Deuda cancelada	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Por ingreso	270.268,74	219.048,02	224.282,35	206.506,59	228.865,42	186.572,17	138.408,30	163.724,29
Sin ingreso	53.597,19	57.271,82	28.754,81	15.514,62	32.428,23	44.393,60	9.746,72	47.560,97
Total	323.865,93	276.319,84	253.037,16	222.021,21	261.293,65	230.965,77	148.155,02	211.285,26

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

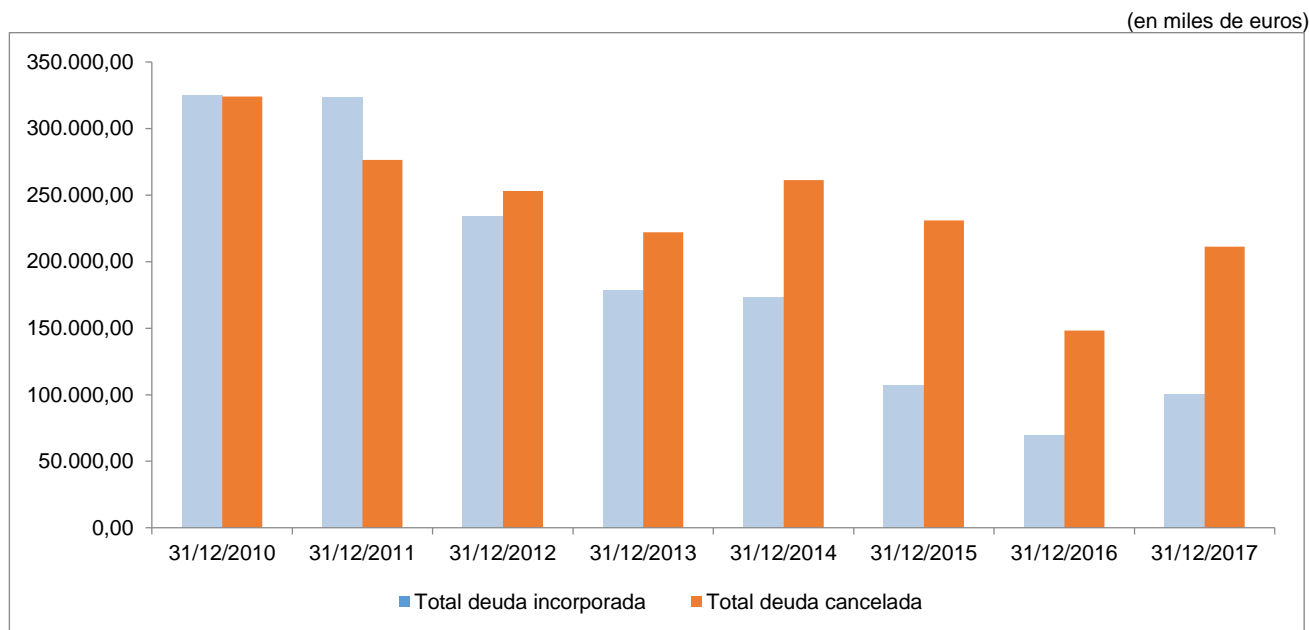
La cancelación de deuda llegó a 324 millones de euros en 2010, frente a los 211 millones de euros que se cancelaron en 2017. Las cifras de cancelación de deuda ofrecen una evolución positiva en el periodo, ya que fueron disminuyendo muy significativamente tanto la deuda tributaria pendiente de los CF, como la deuda que se iba incorporando cada uno de los años (cuadro 2 y título III.2.1.3.1 de este Informe). De este modo, aunque en 2010 se cancelaron 324 millones de euros, se incorporaron 325, haciendo subir la deuda pendiente en un millón de euros hasta los 635 millones; mientras que en 2017, aunque se cancelaron 211 millones de euros únicamente se incorporaron 100, de manera que la deuda pendiente se redujo en 111 millones de euros hasta los 218 millones (cuadros 2 y 11).

Así, a principios del período fiscalizado, se cancelaba deuda por importe del 51% de la que quedaba pendiente, mientras que a final del mismo aumentó este porcentaje hasta el 97%. Los porcentajes son menores al comparar la deuda cancelada por ingreso con la deuda pendiente en cada uno de los años fiscalizados. En 2010, la deuda ingresada alcanzó el 43% de la deuda pendiente a final de año, mientras que en 2017 superó ampliamente ese porcentaje, alcanzando el 75%. Por tanto, al final del periodo fiscalizado, la relación entre la deuda cancelada por ingreso y la deuda pendiente ha llegado a unos niveles en los que de cada cuatro euros de deuda pendiente se ingresaban tres. Todo lo anterior pone de manifiesto, en opinión de este Tribunal, una mejora en los resultados de las actuaciones para el cobro y la gestión de la deuda pendiente de los CF en el periodo analizado.

III.2.1.5.2 *La relación entre la deuda cancelada y la generada*

La relación entre la deuda incorporada y la deuda cancelada en cada uno de los ejercicios fiscalizados refleja que, salvo al inicio, cuando ambos conceptos ofrecían importes muy similares, al avanzar el periodo se cancelaba significativamente más deuda que la incorporada, provocando una disminución continuada de la deuda pendiente. La deuda cancelada se mantuvo en niveles altos, superando los 200 millones de euros todos los años, salvo el ejercicio 2016, frente al descenso continuado de la deuda incorporada, que alcanzó su nivel más bajo también en el año 2016, con 69 millones de euros. Los datos que reflejan la relación entre la deuda incorporada y cancelada y la correlativa disminución de la deuda pendiente en cada uno de los ejercicios fiscalizados se contienen en el gráfico 9.

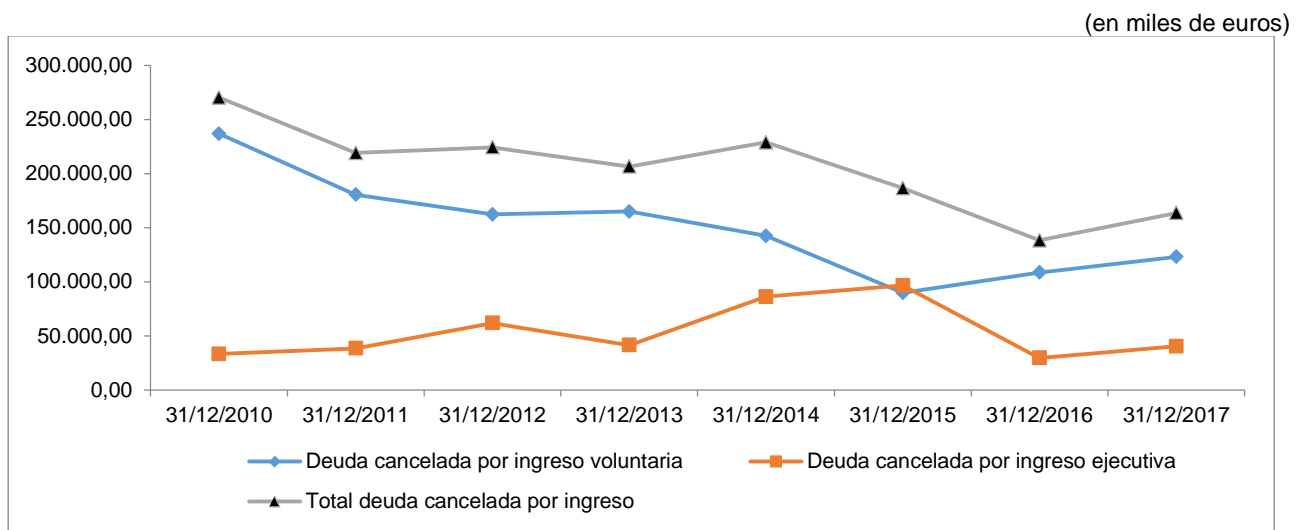
Gráfico 9: Relación entre la deuda incorporada y cancelada en cada uno de los ejercicios fiscalizados



Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.1.5.3 La deuda cancelada con ingreso

Los ingresos derivados del cobro de las deudas en periodo voluntario fueron muy superiores a la recaudación ejecutiva, salvo en el ejercicio 2015. Los ingresos derivados del cobro de las deudas de los CF en periodo ejecutivo mostraron un incremento continuado en todo el periodo analizado salvo en 2013 y 2016, años en los que se produjo una disminución interanual de los mismos. Estos datos ponen de manifiesto, en opinión de este Tribunal, la eficacia de las actuaciones de la Agencia para el cobro de las deudas, ya que el resultado de estas actuaciones se refleja en estos ingresos de deuda en periodo ejecutivo, mientras que los pagos en periodo voluntario resultan más de la propia actuación de los CF. Los ingresos producidos durante 2010 por el cobro de las deudas gestionadas en ese ejercicio ascendieron a 270 millones de euros; la gran mayoría (237 millones de euros), fueron ingresos por el cobro de deuda en periodo voluntario y 33 millones por el cobro de deuda en periodo ejecutivo. Estas cuantías ascendieron, en 2017, a 164 millones de euros, de los cuales 123 millones de euros fueron en vía voluntaria y los 41 restantes de deuda en periodo ejecutivo, por lo que el resultado de las actuaciones de cobro sobre este tipo de deudas aumentó a pesar de ser muy inferior la cuantía de esta deuda. Los datos concretos de los ingresos derivados del cobro de las deudas tributarias durante el periodo fiscalizado, distinguiendo entre los que lo fueron en periodo voluntario o ejecutivo se incorporan al gráfico 10.

Gráfico 10: Ingresos derivados del cobro de las deudas tributarias durante el periodo fiscalizado

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.1.5.4 La deuda cancelada sin ingreso

Las actuaciones de la Agencia en la gestión de la deuda pendiente además de perseguir el cobro de la deuda también tienen por objeto depurar los saldos de la deuda pendiente. Para depurar estos saldos la Agencia va cancelando deuda sin ingreso tras comprobar que reúne los requisitos para ser cancelada. Las causas que permiten este tipo de cancelaciones son, principalmente, las anulaciones de liquidaciones o recargos; los incobrables; las quitas en los procedimientos concursales; las prescripciones; los ingresos en ente emisor; las regularizaciones de recargos de apremio; y otras causas diversas. En el caso de los CF el total de la deuda cancelada sin ingreso durante el periodo fiscalizado fueron 289 millones de euros (el 15% del total de la deuda cancelada en el periodo, ya que la mayoría se canceló por haber sido pagada, título III.2.1.5.1 y cuadro 11 de este Informe). Los principales motivos de cancelación sin ingreso de las deudas de los CF fueron las anulaciones de liquidaciones o recargos (el 67%); las quitas en procedimientos concursales (el 20%); y la declaración de las deudas como incobrables (el 11%). Los datos desglosando según su motivo los importes de la cancelación de deuda sin ingreso se reflejan en el cuadro 12.

Cuadro 12: Deuda cancelada sin ingreso durante el periodo fiscalizado

(en miles de euros)

Deuda cancelada sin ingreso	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Anulación liquidación o recargo	47.121,37	53.540,58	24.181,53	11.597,38	18.587,59	15.948,46	3.724,39	17.837,56
Quitas proc. concursal	1.409,86	414,99	9.901,80	2.956,80	4.661,35	20.816,76	5.225,47	12.134,04
Rectificación de cancelaciones	(168,26)	(982,21)	(9.851,40)	(207,48)	(610,02)	(760,39)	(1.092,07)	(3.415,20)
Baja por referencia o incobrable	3.792,39	2.174,63	2.589,68	258,85	9.304,35	6.037,68	2.038,76	5.282,77
Rehabilitación	(348,34)	(5,87)	0,00	(4,53)	(3,11)	(97,03)	(463,12)	(14,98)
Regularización recargo apremio	1.047,81	1.034,55	802,15	876,35	332,57	1.414,26	233,63	459,03
Ingresos ente emisor	66,11	6,00	0,00	4,41	0,00	29,19	0,00	0,00
Prescripción	0,00	1.000,88	34,07	0,68	151,75	42,66	36,72	29,17
Otras causas	676,25	88,27	1.096,98	32,16	3,75	962,01	42,94	15.248,58
Total	53.597,19	57.271,82	28.754,81	15.514,62	32.428,23	44.393,60	9.746,72	47.560,97

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

Anulación de liquidaciones

Las anulaciones de liquidaciones se hicieron, fundamentalmente, como consecuencia de resoluciones de los Tribunales dando la razón a los contribuyentes. Por eso la mayor cuantía de deuda cancelada por este motivo se produjo en periodo voluntario, aunque parte de sus importes también reflejan errores de cargo de liquidaciones y recargos; y también afectan a deudas en periodo ejecutivo. Los importes de deuda cancelada por estas anulaciones mostraron una tendencia descendente en el periodo analizado. En 2010, las cancelaciones de deuda por anulación de liquidaciones ascendieron a 47 millones de euros, de los que 31 millones se anularon en periodo voluntario y 16 millones en ejecutivo. En 2017 las cancelaciones descendieron a 18 millones de euros; el descenso se produjo en periodo voluntario, hasta 10 millones de euros; en periodo ejecutivo se cancelaron 8 millones de euros por anulación de liquidaciones y recargos.

Este Tribunal considera relevante la comparación de estas cifras de cancelación de deudas de los CF por anulación de liquidaciones con las de la deuda de estas entidades que estaba suspendida al final de cada ejercicio (cuadro 8). Como se ha mencionado anteriormente las anulaciones de liquidaciones se hicieron, fundamentalmente, como consecuencia de resoluciones de los Tribunales dando la razón a los contribuyentes, aunque parte de sus importes también reflejan errores de cargo de liquidaciones que después se anularon. Por eso, como se señala en el título III.2.1.4.3, los importes elevados de deuda cancelada por anulación de liquidaciones en relación a la deuda suspendida ponen de manifiesto que una gran parte de la deuda litigiosa de los CF se resuelve a favor de los mismos y en contra de la Agencia.

Quitas

Las quitas en procedimientos concursales fueron acordadas en los convenios generales aprobados judicialmente entre los acreedores y los clubes incursos en procesos concursales y no afectaron a créditos privilegiados de la Hacienda Pública (de acuerdo con lo que se señala en los títulos III.2.4.5.1 y III.2.4.5.5). Las cifras de deuda cancelada por quitas en procedimientos concursales fueron aumentando en términos generales en el periodo analizado, presentando incrementos interanuales muy considerables en los ejercicios 2012, 2015 y 2017. Así, en 2010, las quitas por procedimientos concursales netas de rectificaciones de cancelaciones, que surgen en el caso de los CF como consecuencia de la reactivación de quitas ascendieron a un millón de euros y a finales de 2017, a nueve millones de euros.

Incobrables

Los importes de deuda cancelada sin ingreso por baja por referencia o incobrable (neto de rehabilitación), presentaron un comportamiento heterogéneo a lo largo del periodo analizado, con incrementos y decrementos interanuales en función del año, destacando el año 2015, donde alcanzó el importe más alto del periodo fiscalizado, nueve millones de euros. En 2010, el crédito incobrable neto ascendió a tres millones de euros, pasando a cinco millones en 2017, lo que supuso un incremento del 53%. Estos importes muestran deuda viva no activa (no incluida en la deuda pendiente de cada año), por tanto es deuda declarada incobrable, pero sobre la que se pueden seguir realizando acciones legales y de comprobación e investigación, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago. Por lo tanto, estos créditos pueden ser objeto de rehabilitación, reanudándose el procedimiento de recaudación desde la situación en que se encontraban en el momento de la declaración de crédito incobrable o de la baja por referencia.

Durante el periodo fiscalizado se canceló deuda sin ingreso por incobrable por importe de 31 millones de euros. El seguimiento de la evolución de estos créditos declarados como incobrables pone de manifiesto que, a fecha 1 de marzo de 2018, 25 millones de euros siguen estando como créditos incobrables (el 82% del total); 4 millones de euros se encuentran rehabilitados en gestión de cobro (el 13%); 2 millones prescribieron (el 5%, aunque algunos de estos créditos prescribieron en gestión de cobro al haber sido rehabilitados previamente, con lo que su importe ya aparece

reflejado en las prescripciones en gestión de cobro); y el resto, 0,2 millones de euros (no llega a un 1% del total) fue rehabilitado e ingresado. En consecuencia, apenas llegó al 1% el importe de los créditos incobrables que acabaron cobrándose, por lo que puede considerarse que prácticamente la totalidad de los créditos incobrables de los CF acaban extinguiéndose, sin que apenas produzcan efectos las actuaciones de revisión de los CF declarados fallidos y de rehabilitación de créditos.

Resto de motivos

El resto de deudas canceladas sin ingreso, que incluye las regularizaciones del recargo de apremio, los ingresos en el ente emisor, la prescripción y otras causas, ascendió a 1,6 millones de euros en 2010; y hasta 16 millones, en 2017. Esta cifra tan inusual y relevante, correspondiente al año 2017, se debió a la anulación de una deuda cargada en los sistemas informáticos de la Agencia por duplicado (por importe de 15 millones de euros) como consecuencia de un único expediente de delito contra la Hacienda Pública que se produjo en el periodo objeto de fiscalización. Este expediente dio lugar a una condena firme de responsabilidad civil por un delito fiscal a un club. La deuda se reconoció en las aplicaciones de la Agencia y se canceló dos veces, una de ellas con ingreso al presentar y pagar el club las declaraciones complementarias; y otra sin ingreso por “otras causas” para regularizar esta situación (subepígrafe III.2.2.6).

También resulta inusual la cifra de deudas canceladas por prescripción en el ejercicio 2011 (un millón de euros). El análisis de los expedientes de prescripción de ese año puso de manifiesto que principalmente se trató de deudas por recargos del periodo ejecutivo a un club actualmente en proceso de liquidación (por importe de 880.279,21 euros). La liquidación de la deuda de este club nació por una actuación de inspección en la que se apreciaron indicios de delito contra la Hacienda Pública y se iniciaron las correspondientes acciones judiciales. En ese momento el club procedió a liquidar el importe de su deuda, presentando autoliquidaciones sin ingreso, y posteriormente durante el proceso judicial procedió a ingresar las cantidades liquidadas. La AEAT liquidó los correspondientes recargos del periodo ejecutivo, al haberse producido el ingreso por el club fuera del plazo voluntario y fue contabilizando los ingresos de la deuda, pero no notificó los recargos al club. El proceso judicial de delito fiscal concluyó finalmente con el sobreseimiento y archivo del mismo. A la fecha del auto judicial firme estaba prescrita la acción para exigir los recargos y se canceló esta deuda por prescripción.

III.2.2. Situación actual de la deuda tributaria

III.2.2.1. CUANTÍA DE LA DEUDA

Los análisis sobre la situación actual de la deuda de los CF que se contienen en este subapartado del Informe se refieren a la deuda gestionada por la AEAT, a fecha 31 de diciembre de 2017, del conjunto de CF que configuran el universo de esta fiscalización (los que en algún momento del periodo fiscalizado estuvieron en primera, segunda o segunda B, con las especialidades en relación a los clubes sujetos al régimen fiscal especial del País Vasco y Navarra que se explican en el subapartado II.2). En esta fecha, la deuda de estos clubes ascendía a casi 218 millones de euros. La distribución de la deuda por categorías deportivas (título III.2.1.3.4 y cuadro 5) pone de manifiesto que la deuda tributaria de los clubes de primera (55 millones de euros) es en la actualidad menos relevante que la de los clubes de segunda (casi 74 millones de euros) y que la del resto de los clubes de categorías inferiores (más de 88 millones de euros).

III.2.2.2. DISTRIBUCIÓN DE LA DEUDA POR CATEGORÍAS DEPORTIVAS

El análisis de la distribución de la deuda actual por clubes de fútbol pone de manifiesto que eran 83 los CF que tenían deudas (ya fuera en periodo voluntario o en ejecutivo) a 31 de diciembre de 2017 (12 CF de primera, 14 de segunda, 22 de segunda B y 35 de “otras”). Si centramos el análisis en los clubes deudores en periodo ejecutivo su número se reduce a 66 (7 CF de primera, 11 de

segunda, 16 de segunda B y 32 de “otras”). Los datos anteriores ponen de manifiesto que los CF deudores, a la fecha señalada, se concentraban principalmente en las categorías inferiores, ya que el 69% de estos clubes eran de segunda B y “otras”. Además, los 18 CF incluidos en las listas de deudores a Hacienda publicadas por la Agencia estaban en estas categorías, mientras que ningún club importante, de primera o segunda división, se incluyó en estas listas ya que sus deudas, aunque tuviesen cuantías relevantes, se encontraban en periodo voluntario, aplazadas, suspendidas o sometidas a los términos del correspondiente convenio firmado en el ámbito de un concurso con anterioridad a la publicación de los listados. La clasificación de los CF deudores por categorías se refleja en el cuadro 13.

Cuadro 13: Número de clubes con deuda actual en periodo voluntario y ejecutivo

Categorías	Número de clubes con deuda exclusivamente en periodo voluntario	Número de clubes con deuda exclusivamente en periodo ejecutivo	Número de clubes con deuda en periodo voluntario y ejecutivo	Número total de clubes con deuda
Primera	5	1	6	12
Segunda	3	3	8	14
Segunda B	6	4	12	22
Otras	3	15	17	35
TOTAL	17	23	43	83

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.2.3. DISTRIBUCIÓN POR CLUBES. LA CONCENTRACIÓN DE LA DEUDA

El análisis del grado de concentración de la deuda actual en los CF pone de manifiesto que diez de ellos concentraban más del 75% de la deuda pendiente a 31 de diciembre de 2017 (debían casi 164 millones de euros). Entre estos clubes se encuentran algunos con deudas en periodo voluntario, aplazadas o suspendidas que, por lo tanto, aunque tenían cuantías relevantes de deuda no se incluyeron en las listas de deudores a Hacienda publicadas por la Agencia a las que se hace referencia en el subepígrafe III.2.2.2. El cuadro 14 clasifica por categorías deportivas y detalla la deuda de los diez CF con deudas superiores a diez millones de euros a 31 de diciembre de 2017.

Cuadro 14: Clubes con deuda actual superior a diez millones de euros

	Nº clubes	Deuda > 10 MM	% s/ categoría	% s/deuda total
Primera	2	40.937,41	73,90	18,80
Segunda	3	61.323,81	83,07	28,16
Segunda B	4	51.160,42	79,73	23,50
Otras	1	10.387,20	42,63	4,77
TOTAL	10	163.808,84		75,23

(en miles de euros)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

En relación con los dos clubes de primera con mayor deuda con la Agencia (concentraban el 74% de la deuda de todos los clubes de esta categoría), uno de ellos tenía toda su deuda en periodo voluntario (28 millones de euros). La mayor parte era deuda aplazada (23 millones) y el resto (5 millones) estaba suspendida por haber sido recurrida. El otro club de primera había sido declarado en concurso y firmado el correspondiente convenio. Su deuda casi alcanzaba los trece millones de euros, casi cuatro millones y medio en periodo voluntario, aunque paralizados por el procedimiento concursal y casi ocho millones y medio en periodo ejecutivo, en la misma situación de paralización como consecuencia del concurso y el convenio. Ninguno de estos clubes aparecía en los listados de deudores a la Hacienda publicados por la Agencia, pese al importe de sus deudas, ya que las mismas se encontraban en período voluntario, aplazadas, suspendidas o sometidas a los términos

del correspondiente convenio firmado en el ámbito de un concurso con anterioridad a la publicación de los listados.

Los tres clubes más deudores de segunda división (concentraban el 83% de la deuda de todos los clubes de esta categoría) estaban concursados, y la situación de su deuda era muy similar a la descrita en el párrafo anterior. El más deudor (casi 24 millones y medio de euros) tenía casi seis millones y medio de deuda suspendida por recursos y el resto paralizada (parte en periodo voluntario y parte en ejecutivo) por el procedimiento concursal. Los otros dos debían 19 y 18 millones de euros respectivamente, aunque la mayor parte de esta deuda estaba paralizada por los respectivos procedimientos concursales. Uno de ellos tenía deuda en embargo por importe de 38 miles de euros pero la cuantía de sus deudas que no estuvieran en período voluntario, aplazadas, suspendidas o paralizadas por los procedimientos concursales no eran suficientes y tampoco ninguno de estos clubes aparecía en los listados de deudores a la Hacienda publicados por la Agencia por los motivos señalados en el párrafo anterior.

Los otros cinco clubes con deudas superiores a diez millones de euros se concentraban en las categorías no profesionales, éstos también estaban concursados, y acumulaban deudas por importe de 61 millones y medio de euros y en situación más difícil. Cuatro de ellos, además de otros importes de deuda en periodo voluntario, aplazada y paralizada por sus procedimientos concursales, acumulaban deudas en embargo y en otras situaciones de gestión en período ejecutivo suficientes para aparecer en los listados de deudores a la Hacienda publicados por la AEAT. El quinto tenía toda su deuda (casi 16 millones de euros) paralizada por procedimientos concursales, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, y sometida a convenio por lo que no se incluyó en los listados mencionados.

Concretando el análisis en el grado de concentración de la deuda actual en la que se encuentra en periodo ejecutivo se pone de manifiesto que trece CF (el 19% de los 69 que la tenían, subepígrafe III.2.2.3) suponían el 85% del total de la deuda en periodo ejecutivo lo que también muestra, en opinión de este Tribunal, un alto grado de concentración de esta deuda en determinados clubes. Se ha analizado la distribución de estos clubes por categorías y sólo dos de ellos eran de primera, cuatro de segunda y el resto de las categorías inferiores. Por importes más de la mitad del importe de deuda en ejecutiva (el 57%, 54 millones de euros) se concentraba en las categorías inferiores denominadas “no profesionales” cuadro 15.

Cuadro 15: Clubes con mayor deuda en periodo ejecutivo

(en miles de euros)

	Nº clubes	Deuda en ejecutiva	% s/ categoría	% s/deuda total
Primera	2	12.092,58	82,71	10,86
Segunda	4	28.348,33	94,26	25,47
Segunda B	6	44.987,63	93,37	40,42
Otras	1	9.398,92	51,00	8,44
TOTAL	13	94.827,46		85,19

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

Los dos clubes de primera debían más de 12 millones de euros en periodo ejecutivo (concentraban el 83% de la deuda en ejecutiva de todos los clubes de esta categoría). Ambos clubes estaban concursados y sus deudas en ejecutiva paralizadas y sometidas a los términos del correspondiente convenio. Uno de ellos debía más de ocho millones de euros y ya se ha hecho referencia a él en el subepígrafe III.2.2.3; pero el otro, aunque debía más de tres millones y medio en ejecutiva debía menos de tres en periodo voluntario, por lo que su deuda total no llegaba a los diez millones de euros y no está incluido en el cuadro 14. Ninguno de ellos aparecía en los listados de deudores publicados por la Agencia, como ya se ha comentado, ya que sus deudas se encontraban paralizadas sometidas a los términos del correspondiente convenio de un concurso.

Los cuatro clubes de segunda concentraban el 94% de la deuda en ejecutiva de todos los clubes de esta categoría, estaban concursados y sus deudas en ejecutiva paralizadas y sometidas a los términos del correspondiente convenio. Tres de ellos eran los clubes más deudores de esta categoría y ya se ha hecho referencia a ellos en el subepígrafe III.2.2.3. El otro club debía más de dos millones de euros en ejecutiva aunque en periodo voluntario sólo presentaba deuda por 254 miles de euros por lo que su deuda total no llegaba a los diez millones de euros y no está incluido en el cuadro 14. Ninguno de ellos aparecía en los listados de deudores a la Hacienda Pública publicados por la Agencia por los motivos señalados en el párrafo anterior.

Los otros siete clubes de categorías inferiores también estaban concursados y acumulaban deudas por importe de 54 millones de euros. Cinco de ellos eran los clubes más deudores de esta categoría y han sido mencionados en el subepígrafe III.2.2.3. Los otros dos clubes no aparecían entre los CF más deudores a que se refiere el cuadro 14 porque su deuda total no era superior a los diez millones de euros, al presentar una deuda en periodo voluntario poco significativa, pero en cambio en período ejecutivo presentaban unos importes superiores a los cuatro millones de euros. Además cabe destacar que dicha deuda se encontraba prácticamente en su totalidad en situación de embargo por los órganos de la AEAT y estos dos clubes aparecían en los listados de deudores a la Hacienda publicados hasta 28 de junio de 2018.

III.2.2.4. ORIGEN DE LA DEUDA ACTUAL

Por último, el análisis del origen y la naturaleza de la deuda actual de los CF ha puesto de manifiesto que la mayor parte de ella proviene del incumplimiento de las obligaciones corrientes de los CF, por la existencia de autoliquidaciones o declaraciones presentadas sin realizar su ingreso (casi 126 millones de euros). Sin embargo, como ya se ha señalado al analizar la evolución de la deuda (título III.2.1.3.3) cobraron gran importancia las obligaciones nacidas de multas, sanciones gubernativas y recargos a los CF cuyo cobro gestiona la Agencia (50 millones de euros). Atendiendo a su origen tributario, la mayor parte de la deuda proviene del IRPF, por la obligación de los CF de retener o ingresar a cuenta cantidades por los rendimientos del trabajo de su personal (casi 121 millones de euros); y en segundo lugar del IVA (67 millones de euros). El cuadro 16 refleja según estos dos criterios el origen de la deuda actual de los CF.

Cuadro 16: Origen y naturaleza de la deuda actual de los CF

(en miles de euros)

Origen tributario	Importes	Naturaleza de la obligación	Importes
IRPF	120.594,27	Obligaciones corrientes	125.580,90
IVA	66.950,89	Actas	39.942,78
Sociedades	6.580,76	Sanciones tributarias	2.199,99
Resto	23.620,62	Resto	50.022,87
Total	217.746,54		217.746,54

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.2.5. COMPOSICIÓN ACTUAL DE LA DEUDA

Como ya se ha señalado, la deuda de los CF a 31 de diciembre de 2017 ascendía a casi 218 millones de euros. De esta cuantía, casi 107 millones estaban en periodo voluntario y más de 111 en periodo ejecutivo. De esta deuda en periodo ejecutivo 32 millones de euros estaban en fase de apremio y más de 79 millones en fase de embargo. Además, en esta fecha, esos CF tenían deudas con la AEAT calificadas como incobrables por importe de 31 millones de euros, de los cuales 25 millones fueron declarados incobrables en el periodo fiscalizado y 6 provenían de ejercicios anteriores a 2010 (título III.2.1.5.4). Este desglose inicial y la composición de la deuda actual de los CF se analiza en los párrafos siguientes desde distintos puntos de vista para poder ofrecer una visión más completa de la misma.

La deuda actual pendiente en periodo voluntario se concentra principalmente en los clubes de primera y segunda división (más de 84 millones de euros) mientras que la deuda en periodo ejecutivo se concentra en los clubes de categorías inferiores (casi 67 millones de euros) que son los que, en opinión de este Tribunal, tienen más problemas para el pago. El cuadro 17 refleja el desglose por categorías deportivas de la deuda actual en periodo voluntario de los CF.

Cuadro 17: Desglose por categorías de la deuda actual en periodo voluntario

(en miles de euros)

Categorías	Deuda pendiente en voluntaria
Primera	40.776,69
Segunda	43.743,00
Segunda B	15.982,52
Otras	5.935,82
TOTAL	106.438,03

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

El 71% de la deuda pendiente en periodo ejecutivo a 31 de diciembre de 2017 se encontraba en la fase de embargo (más de 79 millones de euros). Por categorías, la deuda en ejecutiva se encontraba principalmente en clubes de segunda B (más de 48 millones de euros, el 43% del total de la deuda en ejecutiva) y en esta categoría el 91% ya estaba en fase de embargo (casi 44 millones de euros). La segunda división representaba el 27% del total de la deuda en periodo ejecutivo, pero en esta categoría el 75% todavía estaba en fase de apremio (casi 23 millones de euros). El cuadro 18 refleja la situación de la deuda de los CF en periodo ejecutivo (apremio o embargo) y su desglose por categorías deportivas.

Cuadro 18: Desglose por categorías de la deuda actual en periodo ejecutivo

(en miles de euros)

Categorías	En apremio	En embargo	Deuda pendiente en ejecutiva
Primera	2.523,10	12.097,45	14.620,54
Segunda	22.628,88	7.446,98	30.075,87
Segunda B	4.530,96	43.651,45	48.182,41
Otras	2.399,07	16.030,62	18.429,69
TOTAL	32.082,01	79.226,50	111.308,51

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

El análisis de la situación en la que se encontraba la deuda actual en periodo voluntario pone de manifiesto que más de la mitad (más de 61 millones de euros) era deuda paralizada correspondiente a deudores incursos en procedimientos concursales (subepígrafe III.2.4.5) que por este motivo se encuentra paralizada en periodo voluntario. El resto de las partidas relevantes de deuda en periodo voluntario son las deudas aplazadas (casi 25 millones de euros que se concentran, fundamentalmente, en un club de primera división que tiene el 92% de estas deudas) y las deudas suspendidas por recurso (casi 16 millones y medio de euros). En periodo ejecutivo ya se ha señalado que la mayor parte (más del 71%) ya estaba en fase de embargo. La deuda en periodo ejecutivo paralizada correspondiente a deudores incursos en procedimientos concursales también rondaba los 60 millones de euros. En definitiva, más del 55% de la deuda actual de los CF (en torno a 121 millones de euros) se concentra en los clubes concursados. El cuadro 19 refleja el estado de la deuda pendiente actual de los CF.

Cuadro 19: Estado de la deuda pendiente actual de los CF

(en miles de euros)

Deuda pendiente 31/12/2017	Aplazada	Solicitud aplazamiento	Suspendida por recurso	Paralizada procedimiento concursal	Otras paralizaciones de deudores en p. concursal	Resto otras paralizaciones	En gestión de cobro en embargo	Otras situaciones gestión de cobro	TOTAL
Voluntaria	24.967,05	830,86	16.430,97	13.045,92	48.857,50	34,71	-	2.271,02	106.438,03
Ejecutiva	9.032,15	137,11	1.607,83	19.463,97	39.598,81	43,94	39.651,24	1.773,46	111.308,51

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.2.6. CANCELACIÓN DE LA DEUDA EN EL ÚLTIMO EJERCICIO DEL PERIODO

Como se ha señalado en el subepígrafe III.2.1.5, la cancelación de la deuda tributaria se produce cuando se cobra, o cuando se da de baja sin ingreso (por anulación de liquidaciones o recargos, declaración de incobrable, prescripción, quitas por procedimientos concursales, regularización recargo de apremio, ingresos ente emisor y otras causas). En el citado epígrafe se ha analizado la evolución de la cancelación de las deudas tributarias de los CF durante el periodo fiscalizado. En este epígrafe, para explicar la situación actual de la deuda, este Tribunal ha desarrollado el análisis de la cancelación de la deuda en el último año fiscalizado hasta llegar a la deuda actual (la de 31 de diciembre de 2017).

En el ejercicio 2017 la deuda de los CF descendió de 329 millones de euros a 218 millones. La mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias corrientes y la restricción en la concesión de aplazamientos, a las que ya se ha hecho mención en este Informe, hicieron que en ese ejercicio únicamente se generase deuda de los CF por importe de 100 millones de euros. Sin embargo, se canceló deuda por importe de más de 211 millones, lo que produjo ese descenso relevante de la deuda pendiente. Además, un porcentaje muy elevado de la deuda cancelada (casi 164 millones) se ingresó en las arcas públicas de modo que en el ejercicio 2017 la deuda efectivamente cobrada fue muy superior a la generada en ese periodo. En este último año del periodo, por cada euro de deuda que se incorporaba se cancelaban más de dos, cobrándose más de uno y medio. El cuadro 20 detalla la evolución de la deuda pendiente en el ejercicio 2017.

Cuadro 20: Evolución de la deuda pendiente en el ejercicio 2017

(en miles de euros)

Deuda	31/12/2017
Inicial	328.868,69
Cargada	100.163,11
Cancelada	211.285,26
Por ingreso	163.724,29
Sin ingreso	47.560,97
Final	217.746,54

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

Para depurar los saldos de la deuda pendiente la Agencia también va cancelando deuda sin ingreso tras comprobar que reúne los requisitos para ser cancelada. Las causas que permitieron este tipo de cancelaciones en 2017 fueron, principalmente, las anulaciones de liquidaciones o recargos como consecuencia de resoluciones de los Tribunales dando la razón a los contribuyentes (casi 18 millones de euros); las quitas por procedimientos concursales; y los créditos declarados incobrables. Otras causas de cancelación de deudas sin ingreso fueron las prescripciones; las regularizaciones de recargos de apremio; y otras causas diversas.

En 2017 se cancelaron sin ingreso más de 47 millones y medio de euros de la deuda pendiente de los CF (algo más de la cuarta parte de la que se cobró, casi 164 millones). El importe tan elevado que muestra la cancelación sin ingreso por "otras causas" en 2017 es una circunstancia excepcional, si se tiene en cuenta todo el período fiscalizado (título III.2.1.5.4 y cuadro 12); y como

se analiza en este título en el apartado “Resto de motivos”, se debió a la anulación de una deuda cargada en los sistemas informáticos por duplicado. Esta deuda correspondía a un solo club y nació de un expediente de responsabilidad civil por un delito fiscal. Al presentar y pagar el club las declaraciones complementarias la deuda se cargó de nuevo y se canceló por ingreso. La misma deuda inicialmente cargada se canceló entonces sin ingreso en el concepto “otras causas”. Esto se hizo así por la imposibilidad de aplicar informáticamente los ingresos procedentes de las declaraciones complementarias a su extinción. Por tanto, y aunque no se produjo menoscabo alguno, la misma deuda se reconoció en las aplicaciones de la Agencia y se canceló dos veces, dando lugar a la inusual cifra que se analiza². Los importes de la cancelación de deuda sin ingreso en 2017, desglosados según su motivo, se reflejan en el cuadro 21.

Cuadro 21: Motivos de cancelación sin ingreso de deuda de los CF en el ejercicio 2017

(en miles de euros)

Deuda cancelada sin ingreso	31/12/2017
Anulaciones de liquidaciones	17.837,56
Incobrible	5.282,77
Quitas en procedimientos concursales	12.134,04
Rehabilitación	(14,98)
Regularización recargo de apremio	459,03
Prescripción	29,17
Otras causas	15.248,58
Rectificación de cancelaciones	(3.415,20)
Total cancelaciones sin ingreso	47.560,97

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor).

III.2.2.7. LOS CLUBES ACTUALMENTE DECLARADOS FALLIDOS POR LA AGENCIA Y LA SITUACIÓN ACTUAL DE LOS CRÉDITOS INCOBRABLES

El artículo 76 de la LGT establece que las deudas de los obligados tributarios que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción. El artículo 173.2 de la misma Ley dispone que, en los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago. En consecuencia, la deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, el crédito incobrable no se hubiera rehabilitado. El sentido de esta regulación se reitera en el RGR, que atribuye a los órganos de recaudación de la Agencia la gestión de estas situaciones.

El contenido de las actuaciones a las que se refiere la regulación anterior se describe en los Planes Parciales de Recaudación de cada año y consiste, no solo en la revisión de deudores declarados fallidos, sino también en la investigación patrimonial de esos deudores y en la rehabilitación y posterior adopción de embargos u otras medidas de aseguramiento de las deudas declaradas incobrables pero no prescritas.

Por otra parte, el artículo 61 del RGR define al deudor fallido como aquel obligado al pago respecto del cual se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. También se contempla la insolvencia parcial del deudor, cuyo patrimonio embargable o

² El Tribunal ha analizado la deuda cancelada en 2017 sin ingreso por “otras causas” debido a su importe elevado e inusual en relación a otros años. En este punto se pone de manifiesto el resultado de este análisis y se detallan los motivos de este importe. La Agencia explica en sus alegaciones que estos datos resultan de la imposibilidad de aplicar informáticamente los ingresos procedentes de las declaraciones complementarias a la extinción de la deuda, y no de una deficiencia de control, por lo que se ha procedido a matizar la redacción original de este párrafo.

realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda. Créditos incobrables son aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago. Por tanto, el concepto “incobrable” es aplicable a los créditos, y el “fallido” a los obligados al pago.

Una vez declarados fallidos los deudores principales y aquellos a quienes, en su caso, se hubiese derivado la responsabilidad el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación. El Director del Departamento de Recaudación de la Agencia debe determinar las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable. La declaración total o parcial de crédito incobrable provoca su baja en las cuentas en la cuantía a que se refiera dicha declaración, sin perjuicio del ejercicio de las acciones legales y de comprobación e investigación oportunas, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago.

Declarado fallido un deudor obligado al pago las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración si no existen otros obligados al pago. El artículo 63 del RGR atribuye a los órganos de recaudación la vigilancia de la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos. En caso de producirse tal circunstancia, y de no mediar prescripción, procederá la rehabilitación de los créditos declarados incobrables, reanudándose el procedimiento de recaudación desde la situación en que se encontraban en el momento de la declaración de crédito incobrable o de la baja por referencia.

Del conjunto de CF incluidos en el ámbito de fiscalización, a fecha 2 de febrero de 2018, 46 de ellos se encontraban declarados fallidos por la Agencia, de los cuales 25 tenían créditos incobrables por un importe total que ascendía a 31 millones de euros. De ellos, solo uno era de primera y otro de segunda aunque ninguno de los dos tenía créditos incobrables. El resto eran tres clubes de segunda B de los que solo dos tenía créditos incobrables y la gran mayoría de los CF declarados fallidos (41) y con créditos incobrables (23) estaban ya en categorías inferiores o desaparecidos (seis clubes extinguidos, 16 disueltos, 14 en 3ª División y cinco en regional).

Seis de estos clubes declarados fallidos de las categorías inferiores o desaparecidos concentraban el 95% del total del importe de incobrables lo que vuelve a poner de manifiesto, en opinión de este Tribunal, que el mayor problema para el cobro de las deudas de los CF se concentra, actualmente, en unos pocos clubes en categorías inferiores o ya desaparecidos. De estos seis clubes, cinco estuvieron inmersos en procesos concursales, aunque el proceso concursal estaba concluido para tres de ellos que se encontraban extinguidos. Para los dos restantes se dictó resolución judicial de disolución y se encuentran en fase de liquidación (estos clubes aparecen en los listados de deudores a la Hacienda publicados por la Agencia). El único club de estos seis que no estaba inmerso en proceso concursal dejó de competir y se disolvió por impagos durante el período fiscalizado (también aparece en la lista de deudores a la Hacienda publicados por la Agencia).

Los créditos incobrables de deudores declarados fallidos pueden ser objeto de rehabilitación por los órganos de recaudación en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago. Por lo tanto, se trata de deuda que la Agencia podría llegar a cobrar si encontrara bienes para rehabilitar a los deudores. De este modo, la deuda pendiente a 31 de diciembre de 2017 de los CF que los órganos de recaudación tributaria estaban gestionando (los 218 millones de euros que ya se han explicado) debería incrementarse en el importe de los créditos incobrables a esa fecha (31 millones) para reflejar el total de la deuda pendiente actual de los CF que la Agencia podría llegar a cobrar (249 millones de euros incluyendo los créditos incobrables de los CF declarados fallidos)³.

³ La Agencia se limita en sus alegaciones a explicar este párrafo sin desvirtuar su contenido. Señala expresamente que la deuda declarada incobrable “es cierto que puede rehabilitarse si aparecen nuevos bienes del deudor o responsables, con lo cual se reanuda la gestión, dándose de alta nuevamente”.

III.2.3. Análisis del reflejo contable de la deuda de los CF

La AEAT registra los créditos y la recaudación derivada de la aplicación de la normativa tributaria, mediante un sistema de contabilidad de los tributos estatales y recursos de otras administraciones y entes públicos gestionados por la AEAT (en adelante Contabilidad de los Tributos), que surgió a raíz de la creación de la propia Agencia, a partir del artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de PGE para 1991. El citado precepto prevé que la IGAE ejerza, respecto a esta contabilidad específica que se ha de llevar por la Agencia, las facultades que, como centro directivo de la contabilidad pública, le atribuía la entonces vigente LGP.

Haciendo uso de dichas facultades, y mediante Resolución de 30 de diciembre de 1991, la IGAE aprobó la Instrucción de contabilidad de los tributos estatales y recursos de otras administraciones y entes públicos, posteriormente modificada por las Resoluciones de la IGAE de 8 de enero de 1997 y de 18 de noviembre de 2003, que regulan la estructura, justificación, tramitación y rendición de la cuenta de los tributos estatales y recursos de otras Administraciones y entes públicos que se ha de remitir al Tribunal de Cuentas por parte de la AEAT, estableciéndose en su anexo los modelos y contenido a los que se habrá de ajustar la información que debe recogerse en dicha cuenta. Dentro de esta Instrucción quedaron regulados los procedimientos a seguir para la integración en la contabilidad de la AGE de la información contable relativa a las operaciones realizadas por la Agencia respecto a tributos estatales y recursos de otras Administraciones y entes públicos.

La aprobación en el año 2010 de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), mediante Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, dio lugar a un proceso de revisión de la normativa contable de las entidades integrantes del sector público administrativo estatal, así como la introducción de determinados cambios en el procedimiento de tramitación y rendición de la cuenta de los tributos estatales mediante la utilización de procesos informáticos, lo que desembocó en la aprobación de la Resolución de 10 de marzo de 2015, de la IGAE, por la que se determina la estructura, justificación, tramitación y rendición de la cuenta de los tributos estatales y recursos de otras administraciones y entes públicos.

Las notas características que definen la contabilidad de los tributos son: a) la sujeción al régimen de contabilidad pública que lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las operaciones que se realicen al Tribunal de Cuentas por conducto de la IGAE; b) es una contabilidad de desarrollo que debe registrar de forma individualizada todas las operaciones que se realicen respecto de los tributos estatales que por su relevancia tengan repercusión contable; y c) es una contabilidad específica que la Agencia debe llevar con total separación de la contabilidad de la gestión de su propio presupuesto. Esto último, implica una total separación de la contabilidad de los tributos, en la que se recogieron las operaciones analizadas en esta fiscalización, registradas a través del Módulo de Información Contable (MIC), respecto de la contabilidad propia interna de la Agencia (soportada en el Sistema de Información de la Gestión Financiera).

El instrumento informático desarrollado para la llevanza de la contabilidad de tributos (MIC), se nutre de diversos Sistemas Informáticos de Gestión Tributaria, interrelacionados entre sí y recoge todos los apuntes originados por hechos de trascendencia contable derivados de la gestión realizada por los órganos de la AEAT. Asimismo, la AEAT cuenta con diversas herramientas de consulta, análisis y toma de decisiones, interrelacionadas entre sí y de aplicación horizontal a todos los departamentos de la Agencia, denominados "Zújares", que permiten almacenar, analizar y consultar grandes volúmenes de información en multirregistro y cuya fuente son los Sistemas Informáticos de Gestión Tributaria comentados.

Los actos de gestión tributaria y los datos que se contienen en este Informe se obtuvieron por este Tribunal de diversos Zújares, Infos y expedientes electrónicos de la Agencia, que fueron actualizando de forma automática la contabilidad de los tributos, en aquellos supuestos en que la normativa preveía que tuviesen efectos contables.

Este Tribunal analiza, anualmente, la regularidad de esta contabilidad de los tributos en las Declaraciones sobre la Cuenta General del Estado. Las Declaraciones correspondientes a los ejercicios 2010 a 2016 contienen menciones sobre el cálculo de las correcciones valorativas por deterioro de los saldos de deudores (antes provisión para insolvencias) (regulado mediante la Resolución de 26 de noviembre de 2003, de la IGAE, que modifica la Resolución de 14 de diciembre de 1999, por la que se regulan determinadas operaciones contables a realizar a fin de ejercicio: amortizaciones del inmovilizado, provisiones y periodificación de gastos e ingresos). Se ha comprobado que en el cálculo de correcciones valorativas por deterioro en el periodo fiscalizado se incluyeron los CF que configuraron el ámbito de esta fiscalización. Las Declaraciones sobre la Cuenta General del Estado correspondientes a los ejercicios 2010 a 2016 ponen de manifiesto, en términos generales, que estos cálculos fueron adecuados, pues las desviaciones entre los importes del deterioro contabilizado y las estimaciones realizadas por este Tribunal, no superaron el 2% del importe total del deterioro.

III.2.4. Análisis de las actuaciones realizadas para el cobro, reducción y control de la deuda tributaria de los CF

III.2.4.1. LA PLANIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE RECAUDACIÓN PARA EL COBRO DE LAS DEUDAS DE LOS CF

III.2.4.1.1 Previsiones en la planificación

La AEAT tiene implantado un sistema de planificación por objetivos que atiende a las dos vertientes de la planificación: la estratégica y la operativa. En la planificación estratégica se incluyen las grandes líneas a seguir a medio y largo plazo por la organización (se pueden citar, para el periodo fiscalizado, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005, su actualización de 2008 y el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social de 2010). La planificación operativa es el resultado de concretar en metas y objetivos anuales esas grandes líneas estratégicas y se ha plasmado, durante el periodo fiscalizado, en cada uno de los Planes de Objetivos y en los Planes Anuales de Control Tributario de cada uno de esos años.

Los Planes de Objetivos contienen los resultados que se persiguen alcanzar en cada ejercicio y las actuaciones prioritarias a realizar para lograr dichos resultados. Los Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero se estructuran en cuatro Planes Parciales de Control de cada una de las siguientes áreas: Gestión Tributaria; Inspección Financiera y Tributaria; Recaudación; y Aduanas e impuestos especiales. Además incluyen unas Directrices Generales y unas Normas de integración de los Planes Parciales.

Ni la planificación estratégica ni los planes anuales de la Agencia en el periodo fiscalizado contienen medidas específicas relacionadas con la gestión recaudatoria, el cobro de las deudas, o la inspección de los CF. Tampoco en los planes de objetivos se señalaron objetivos específicos en relación con estos contribuyentes. Aunque en la planificación de la Agencia se previeron, en ocasiones, actuaciones sobre sectores o actividades económicas concretas, no existen en el periodo fiscalizado previsiones específicas en relación con los CF. Por lo tanto, las actuaciones relacionadas con estas entidades se enmarcaron en las medidas de lucha contra del fraude en fase recaudatoria previstas, en general, para conseguir el cobro efectivo de las deudas de todos los contribuyentes en los correspondientes Planes Anuales de Control Tributario de cada uno de los años fiscalizados.

III.2.4.1.2 Centralización de la gestión recaudatoria y seguimiento periódico de la deuda de los CF

No obstante, aunque no se previeron actuaciones específicas sobre los CF en la planificación, este Tribunal pudo constatar la existencia de un seguimiento específico, por parte de la Agencia, de la situación y evolución de las deudas de estos contribuyentes durante los años fiscalizados. Este

seguimiento se concretó en la elaboración anual por el Departamento de Recaudación de un Informe dirigido al Gabinete del Director de la Agencia sobre la situación de la deuda de los CF y las principales medidas realizadas para su gestión. Se elaboraron cinco informes anuales entre 2012 y 2016 que analizaron los importes de la deuda de los CF y su evolución, y contenían análisis sobre la situación financiera de los CF y sobre los resultados de las medidas que se iban adoptando.

Entre estas medidas la AEAT llevó a cabo, en el año 2014, un proceso de centralización de la gestión recaudatoria de los CF que competían en categorías profesionales y de algunos que competían en categorías inferiores, pero sin embargo la cuantía de su deuda pendiente hacía necesario una gestión de forma coordinada con el resto del sector, mediante su adscripción a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC). Esta centralización se hizo con el objetivo de homogeneizar la gestión recaudatoria de estos deudores, buscando una mayor eficacia y eficiencia en sus actuaciones y la igualdad de criterios para todos ellos. Con anterioridad, la gestión recaudatoria de treinta CF de los señalados estaba distribuida entre las distintas Delegaciones Especiales Territoriales correspondientes a cada uno de ellos.

Esta decisión fue tomada con base en la competencia del Director del Departamento de Recaudación de acordar la adscripción de los obligados tributarios a Delegaciones Especiales distintas de las que correspondan con arreglo a los criterios que se fijan en la norma de desarrollo en la estructura básica de la organización territorial de la Agencia, para conseguir una mayor eficacia y eficiencia en las actuaciones de gestión recaudatoria que se deben desarrollar sobre el obligado tributario (art. 6.2.g.5º) de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la AEAT y se les atribuyen funciones y competencias.

Tanto la elaboración de informes anuales periódicos sobre la deuda de los CF dirigidos al Gabinete del Director de la Agencia, como la centralización y homogeneización de la gestión recaudatoria de estos contribuyentes en la DCGC, ponen de manifiesto la existencia de un seguimiento específico sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los CF por parte de la Agencia. Estas actuaciones generaron resultados positivos y contribuyeron a la evolución de los datos sobre la deuda tributaria de los CF que se contienen en este Informe.

III.2.4.2. ACTUACIONES DE APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DE DEUDA DE LOS CF

III.2.4.2.1 *Consideraciones generales*

Los aplazamientos y fraccionamientos de pago constituyen un diferimiento del momento del mismo. Los aplazamientos dan lugar a una ampliación del plazo para el pago quedando el deudor obligado a ingresar la totalidad en un único momento posterior. El fraccionamiento produce la división de la deuda en varios vencimientos o fracciones que deberán pagarse en diferentes momentos temporales. De este modo, el fraccionamiento se puede considerar como una modalidad de aplazamiento, y ambas figuras suponen la concesión de mayores plazos para el ingreso, sin exonerar de este al deudor. Para su concesión se exigen, con carácter general, garantías que permitan asegurar la efectividad del crédito aplazado o fraccionado así como los correspondientes intereses que genere.

El artículo 13 de la LGP admite y regula los aplazamientos o fraccionamientos de las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública estatal. El régimen jurídico de los aplazamientos de deudas tributarias está contenido, más concretamente, en los artículos 65 y 82 de la LGT y es objeto de desarrollo en los artículos 44 a 54 del RGR. Respecto a las deudas no tributarias cuya gestión recaudatoria corresponda a la AEAT es de aplicación la LGP, aplicándose en lo no previsto en la misma, la LGT y el RGR, debido a la remisión a estos textos legales que efectúa el artículo 11.2 de la propia LGP.

El artículo 65 de la LGT, establece que la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento puede producirse: a) en periodo voluntario, en cuyo caso la presentación de la solicitud impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo de interés de demora; y b) en periodo ejecutivo, donde podrán presentarse solicitudes hasta que se notifique el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. En este caso, la Administración puede iniciar o continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento, pero deben suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación, en su caso, de la resolución denegatoria.

En materia de garantías, el artículo 13 de la LGP exime de esta obligación a las deudas de baja cuantía (inferiores a las cifras que vaya fijando el Ministro de Hacienda). Durante el periodo fiscalizado las Órdenes que estuvieron activas fueron, por un lado, la Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, que fijó el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamientos o fraccionamiento en 18.000 euros, con efectos desde el 24/04/2009 al 9/10/2015, y por otro lado, la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre que elevó dicho límite exento a 30.000 euros, con efectos desde el 10/10/2015. También se exime de la obligación de prestar garantía cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afecte sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica (salvo que ello produjera grave quebranto para los intereses de la Hacienda Pública estatal).

El artículo 65.2 de la LGT regula las deudas tributarias que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento, y ha sido modificado varias veces a lo largo del periodo fiscalizado. Las principales novedades, a efectos de esta fiscalización, introducidas por diversas normas (Real Decreto-ley 20/2011, Ley 7/2012, Ley 34/2015 y Real Decreto-ley 3/2016) fueron: a) ampliar las deudas tributarias que pasan a tener la condición de inaplazables; b) restringir las condiciones de otras que ya tenían esta condición, como es el caso de las correspondientes a las obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta (comentado en el título III.2.1.4.2 del Informe); y c) establecer la inadmisibilidad de las solicitudes de aplazamiento que incluyan deudas inaplazables.

El artículo 82 de la LGT enumera posibles garantías que se pueden prestar en los aplazamientos: aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o certificado de seguro de caución; y, cuando no sean posibles estas dos, hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra determinada reglamentariamente. También puede, el obligado tributario, solicitar la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías anteriores o la dispensa total o parcial de garantía.

Durante el periodo fiscalizado la AEAT dictó varias instrucciones específicas para la regulación de la gestión de los aplazamientos y fraccionamientos, fijando a través de ellas, entre otros aspectos, las condiciones de resolución de los aplazamientos, plazos de concesión, formalización de garantías. El análisis de las mismas permite a este Tribunal confirmar que el Departamento de Recaudación de la AEAT procedió, en estos años, a adaptar estas instrucciones a los cambios normativos producidos; y en concreto, a acentuar más el carácter excepcional de las solicitudes de aplazamientos de retenciones e ingresos a cuenta que con carácter general son declarados inadmisibles por el artículo 65.2 de la LGT (novedad introducida por la Ley 7/2012, como indicamos anteriormente), y a fijar un mayor control en las solicitudes de aplazamiento de los clubes en situación concursal, también en concordancia con el citado artículo 65.2 LGT que establece el carácter de inaplazables de las deudas tributarias que de acuerdo a la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa, en el caso de concurso de los obligados tributarios, y en consecuencia su inadmisión. El efecto que estas dos medidas tuvieron en los aplazamientos se observa en el gráfico 6 del subepígrafe III.2.1.4 (que ya se indicó en el título III.2.1.4.2).

III.2.4.2.2 La evolución de las solicitudes, concesiones y denegaciones de aplazamientos

Se produjo una disminución constante en el número de solicitudes a lo largo del período fiscalizado, especialmente significativa a partir del ejercicio 2014, momento en que entró en vigor una Instrucción interna del Departamento de Recaudación de la AEAT (Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre) con nuevas condiciones de resolución de los aplazamientos, aplicando los cambios normativos y nuevos criterios señalados en el epígrafe anterior y concordantes de este Informe. El número de solicitudes disminuyó desde las 665 presentadas en 2010 hasta las 120 de 2017. Del importe total de aplazamientos y fraccionamientos solicitado en el periodo (1.508.391,10 miles de euros) se concedieron aplazamientos por el 38% de este importe (569.221,41 miles de euros); se denegaron por 546.524,11 miles de euros (el 36%); y finalizaron por otras causas (desde el desistimiento del solicitante hasta la inadmisibilidad de la solicitud) 391.128,80 miles de euros (el 26%).

La distribución por años del importe de los aplazamientos concedidos a los CF (569 millones de euros) pone de manifiesto que su disminución a lo largo del periodo fiscalizado aun fue mayor que la disminución de las solicitudes, desde más de 135 millones de euros en 2010 hasta menos de 10 millones en 2017 (un 93%). El cuadro 22 refleja la evolución de las solicitudes de aplazamientos realizadas por los CF durante el periodo fiscalizado; así como la de los importes concedidos y denegados durante el mismo. Estos datos vuelven a reflejar, en opinión de este Tribunal, que la restricción en la concesión de los aplazamientos (junto con las demás causas que se señalan en otros párrafos), se corresponde con la mejora en el cumplimiento ordinario de las obligaciones tributarias de los CF, la disminución de la deuda incorporada cada año y de la deuda pendiente de estas entidades, que se reflejan en el apartado III de este Informe.

Cuadro 22: Aplazamientos solicitados e importes concedidos y denegados a los CF durante el periodo fiscalizado

(en miles de euros)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nº de solicitudes	665	562	501	438	305	191	119	120
Importe Concedido	135.623,04	183.630,13	118.870,08	82.680,24	17.124,98	19.958,10	1.601,09	9.733,76
Importe Denegado	118.835,13	128.225,33	99.189,67	115.938,31	29.475,17	32.345,79	21.332,00	1.182,71

Fuente: Zújar VAF aplazamientos.

Fecha: 19/2/2018

Para evitar duplicidades, los datos que se analizan en los dos párrafos anteriores y se muestran en el cuadro 22 no contienen las cifras de aplazamientos y fraccionamientos en reconsideración, que son aquellos concedidos sobre solicitudes previas (con acuerdo de concesión o denegación). En estos casos, se solicita o un cambio en los plazos ya concedidos (cuando había acuerdo de concesión) o que se conceda el aplazamiento o fraccionamiento (cuando había acuerdo de denegación). Durante el periodo fiscalizado el número total de este tipo de solicitudes en reconsideración presentadas fue de 190. En todo caso, las cifras de este tipo de solicitudes de aplazamientos en reconsideración, que también se analizan en los párrafos siguientes, no alteran los análisis efectuados anteriormente.

III.2.4.2.3 Los aplazamientos finalizados por incumplimiento

En la fecha de obtención de los datos del Zújar VAF (19 de febrero de 2018) el importe total de aplazamientos concedidos entre 2010 y 2017 (que sumaba 569 millones de euros) se encontraba en las siguientes situaciones: a) habían sido ingresados 232 millones de euros (el 41% de lo concedido); b) se habían solicitado nuevos aplazamientos en reconsideración sobre 218 millones de euros (38%); c) se cancelaron por incumplimiento más de 43 millones y medio de euros (no llega al 8% de los concedidos); y d) el resto aún quedaban pendientes de conclusión por no haber finalizado los plazos concedidos o habían finalizado por otras causas diversas. Hay que tener en

cuenta que, a la fecha de la obtención de estos datos, los aplazamientos de los años más antiguos estaban en una fase de desarrollo más avanzada, pero aún quedaban cuantías de importes concedidos pendientes de conclusión muy relevantes de los aplazamientos concedidos en 2017 (más de nueve millones y medio de euros de los concedidos ese año). Este Tribunal considera que los datos anteriores ponen de manifiesto que la gran mayoría de los aplazamientos concedidos a los CF se fueron cumpliendo o reconsiderando (casi el 80%) y las cifras de incumplimientos (menos del 8%) se pueden considerar aceptables (más aún a la vista del análisis del incumplimiento de los aplazamientos que se contiene en el último párrafo de este epígrafe).

El importe total solicitado durante el periodo fiscalizado de aplazamientos en reconsideración (tanto procedente de acuerdos de concesión iniciales o de solicitudes en reconsideración, como de acuerdos de denegación) ascendió a 590 millones de euros, para los que hubo acuerdos de concesión por importe de 374 millones de euros. De esta cuantía se ingresaron más de 217 millones y medio de euros (el 58%); y se volvieron a reconsiderar más de 101 millones de euros (el 27%). El importe finalizado por incumplimiento superó los 30 millones de euros (el 8%); y el resto (7%), aún quedaban pendientes de conclusión o habían finalizado por otras causas diversas. Por lo tanto, los datos sobre el cumplimiento de los aplazamientos que se reconsideraron también se pueden entender adecuados y muy similares a los señalados en el párrafo anterior de acuerdo con los análisis efectuados en el mismo.

Este Tribunal hizo un análisis más detallado de los aplazamientos incumplidos mediante su seguimiento en las bases de datos de la Agencia y el estudio de expedientes concretos. Los datos obtenidos en las aplicaciones informáticas cifraban en casi 74 millones de euros el importe definido como "finalizado por falta de pago" en las bases de datos de la AEAT. De estos, más de 43 millones y medio de euros correspondían a acuerdos iniciales y más de 30 millones a acuerdos en reconsideración, como se indica en los dos párrafos precedentes. El seguimiento de estas deudas puso de manifiesto que no se trataba, en todos los casos, de cantidades impagadas, sino de aplazamientos que en algún momento habían sido incumplidos; y por ello cancelados, pero en muchos casos habían sido posteriormente pagados e incluso reconsiderados, por lo que también había algunos que seguían en gestión de cobro.

Los datos obtenidos del seguimiento de estas deudas ponen de manifiesto que, a 19 de febrero de 2018, de los 73.987,50 miles de euros a que ascendían los aplazamientos de los CF con incumplimiento en el periodo fiscalizado (es decir, que se habían cancelado "por falta de pago" en el Zújar VAF): a) 46.572 miles de euros (28.126 miles de euros que no procedían de reconsideración y 18.446 miles de euros eran en reconsideración) habían sido finalmente pagadas; b) seguían en gestión de cobro en distintos estadios (apremio, embargo, derivaciones de responsabilidad, paralizada por concurso etc.) deudas por importe de 25.924 miles de euros (14.251 miles de euros, no procedían de reconsideración y 11.673 miles de euros de reconsideración); c) acabaron finalmente impagadas y canceladas sin ingreso deudas que habían sido aplazadas a dos clubes por importe de 79.984 euros; y d) prescribieron importes de deuda aplazada que había finalizado por falta de pago de los aplazamientos por importe de 2.782,53 euros correspondientes a otros dos CF. El resto de las deudas incluidas en esos aplazamientos incumplidos acabaron cancelándose por ingresos parciales y anulación de liquidaciones o alguna de las demás causas previstas en la ley.

III.2.4.2.4 *La aplicación del cambio de legislación en relación con la concesión de aplazamientos por retenciones del IRPF*

La mayor parte de los aplazamientos solicitados en el periodo fiscalizado correspondieron al IRPF (68,21%) e IVA (28,80%). Dentro del IRPF la mayor parte de las solicitudes y concesiones de aplazamientos correspondieron a los ingresos que los CF deben hacer como consecuencia de las retenciones de los rendimientos del trabajo a su personal (fundamentalmente derivadas de las retribuciones a jugadores pero también a otros contratados laborales de los CF). El importe de los aplazamientos solicitados para el ingreso de estas retenciones disminuyó drásticamente en el ejercicio 2014; y el concedido aún más. Esto se debió a los cambios en la normativa reguladora de

estos aplazamientos que hicieron cada vez más restrictiva su concesión. El art 65.2 de la LGT ya incluía estas deudas entre las consideradas inaplazables aunque añadía “*salvo casos establecidos en la normativa tributaria*”. La Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre, (vigente desde 01-01-14 hasta 31-12-16) reforzó su inadmisibilidad general reafirmando el carácter excepcional de su concesión y estableciendo requisitos más restrictivos. La entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, eliminó definitivamente la salvedad incluida en la LGT para la concesión de aplazamientos por estas deudas.

Por lo tanto, estuvieron vigentes durante el periodo fiscalizado tres regulaciones distintas cada vez más restrictivas con la posibilidad de aplazamientos del ingreso de las retenciones del IRPF. Los datos reflejan la aplicación de esta normativa cada vez más restrictiva a lo largo del periodo. La aplicación de la Instrucción 6/2013 dio lugar a una disminución de las solicitudes de aplazamientos relacionados con el IRPF que pasaron de 189.665,40 miles euros en 2013 a 82.690,71 miles de euros en 2014. Su aplicación se refleja aún más en los aplazamientos concedidos en relación con estas deudas, que pasaron de 69.531,88 miles euros en 2013 a 0,40 miles de euros en 2014 y cantidades ya muy bajas a partir de este ejercicio. Durante el periodo 2014-2017 se solicitaron aplazamientos de estas deudas por un importe total de 116.408,75 miles de euros de los cuales se concedieron 6.027,85 miles de euros (el 5%). En este periodo, también hubo solicitudes en reconsideración, por un importe total de 90.090,99 miles de euros, de los cuales se concedieron 21.434,47 miles de euros (el 24%).

Estos aplazamientos del ingreso de las retenciones del IRPF concedidos a partir de enero de 2014, que suponían una excepción a su normativa reguladora, correspondieron a siete CF. En tres de estos casos, la solicitud debería haberse considerado inadmisibile ya que su importe era inferior al límite considerado para la exención de garantías y la Instrucción 6/2013 preveía descartar, en estos casos, la posibilidad de aplazamiento. Estos aplazamientos tuvieron un importe muy poco significativo (3.573,63 euros) y fueron pagándose a su vencimiento. En otros tres casos los aplazamientos concedidos se encontraban incluidos en acuerdos singulares de tres CF concursados; y lo que se produjo fue la utilización del Zújar VAF de aplazamientos para el reflejo del calendario de pagos derivado del acuerdo singular suscrito entre la AEAT y el correspondiente club concursado, al no estar convenientemente desarrollada una aplicación más adecuada para ello⁴. En el último caso la concesión de aplazamientos de estas deudas derivó de la reconsideración de otros aplazamientos previos por estos mismos conceptos, provenientes de liquidaciones por inspecciones realizadas al club, y los pagos derivados de esta reconsideración excepcional se estaban afrontando a su vencimiento.

III.2.4.2.5 *La antigüedad de la deuda aplazada*

En el periodo fiscalizado existieron importes de aplazamientos sin reconsideración provenientes de solicitudes muy antiguas (desde el año 2001). Los supuestos más relevantes de deudas aplazadas de años más antiguos se produjeron al principio del periodo fiscalizado, cuando la deuda de los CF era un problema de mayor envergadura. En los años 2010 y 2011 se resolvieron solicitudes por importe de 48.779 miles de euros correspondientes a seis CF que provenían de ejercicios anteriores a 2009 (2001 a 2008).

III.2.4.2.6 *La dispensa de prestar garantías*

En el periodo fiscalizado se produjeron 43 acuerdos de concesión de aplazamientos, que afectaron a 19 CF, con dispensa parcial o total de la garantía prevista con carácter general para su concesión. El artículo 65.3 de la LGT establece que las deudas aplazadas deben garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta misma ley, que prevé la posibilidad de una dispensa parcial o total de la garantía: a) cuando la deuda tributaria sea inferior a las cuantías previstas; b)

⁴ Se acepta la alegación formulada por la Agencia y se matiza la redacción de este párrafo.

cuando el obligado no tenga bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente; y c) en el resto de casos fijados en la normativa. Los artículos 44 a 54 del RGR regulan el procedimiento para la concesión de los aplazamientos y detallan la documentación que, obligatoriamente, debe adjuntarse a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

En dos de los acuerdos de la muestra analizada, concedidos con dispensa total de garantías, no se requirió la documentación prevista en el artículo 46 apartados 3 y 4 del RGR. Esto se produjo al ser la solicitud del aplazamiento por un plazo muy corto (33 días) desde su presentación. En estos casos se consideró que los tiempos para la presentación, recepción y análisis de la documentación y posterior emisión del acuerdo superarían el plazo solicitado. En uno de estos casos (cuyo importe ascendió a 1.799 miles de euros) el pago fue cumplido a su vencimiento. Sin embargo, en el otro (por importe de 1.101 miles de euros) se incumplió el pago a su vencimiento (era el 5 de julio de 2010) y el club entró en concurso (el 30 de diciembre de 2011, se firmó el convenio el 22 de julio de 2014, y el acuerdo singular con la AEAT el 25 de julio de 2014). Hay que señalar que a la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización del importe inicialmente aplazado se habían cobrado 431 miles de euros y aún estaban en gestión de cobro (con derivación de responsabilidad subsidiaria) 670 miles de euros.

III.2.4.3. MEDIDAS PARA EL COBRO DE LA DEUDA DE LOS CF

III.2.4.3.1 *Consideraciones generales y especialidades de los CF en materia de embargos*

La AEAT realizó para el cobro de las deudas y sanciones tributarias una serie de actuaciones que comienzan por la adopción de medidas cautelares y concluyen con la realización de los bienes, garantías y derechos de los contribuyentes para aplicar los ingresos obtenidos a la cancelación de sus deudas. El régimen jurídico básico para la adopción de medidas cautelares se encuentra recogido en el artículo 81 de la LGT; el de la realización de los embargos en los artículos 169 a 171 de la LGT y en los artículos 75 a 93 del RGR; el de las enajenaciones de los bienes embargados en el artículo 172 de la LGT y en los artículos 97 a 112 del RGR; y también existe diversa normativa interna del Departamento de Recaudación de la AEAT aplicable a estas actuaciones. El cumplimiento de esta normativa y la realización y los resultados de estas actuaciones se analiza en este epígrafe del Informe.

En el caso de los CF las peculiaridades de las medidas adoptadas por la AEAT para el cobro de sus deudas derivan del origen de sus ingresos y las características de este tipo de entidades. Los CF, en general, carecen de activos tangibles, ya que en la mayoría de los casos tanto el estadio como las instalaciones deportivas son titularidad del municipio correspondiente, por lo que la mayor parte de su activo está formado por intangibles no realizables en el mercado en régimen de libre concurrencia. Por eso, las medidas adoptadas por la Agencia para el cobro de sus deudas recayeron, fundamentalmente, sobre sus ingresos regulares (taquillas y ventas de abonos) y sobre sus derechos de crédito (federativos y audiovisuales).

Los ingresos regulares de los CF y sus derechos de crédito se pueden sistematizar como sigue: a) venta de abonos emitidos por la entidad a sus socios o abonados; b) recaudación derivada del sistema de apuestas deportivas (quinielas); c) ingresos obtenidos de las terminales de punto de venta (taquillas); d) ayudas federativas (como la que se obtiene al haber descendido de categoría) y otros derechos federativos (como la transferencia, cláusula de rescisión u otra causa que origine un crédito por la extinción o traspaso de los jugadores de la plantilla); e) derechos audiovisuales; y f) otros ingresos por cesión de los derechos a participar en la división en la que se compite, patrocinio, publicidad y contratos de esponsorización.

III.2.4.3.2 *La tramitación de las diligencias de embargo*

La LGT establece que en cumplimiento de la providencia de apremio se debe proceder al embargo de los bienes y derechos del deudor siempre que no se hubiese pagado la deuda por la ejecución de garantías o fuese previsible de forma motivada que de dicha ejecución no resultará líquido suficiente para cubrir la deuda. El embargo debe respetar el principio de proporcionalidad, aunque debe alcanzar cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada, los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro, los recargos del periodo ejecutivo y las costas del procedimiento de apremio. Cada actuación de embargo se ha de documentar en una diligencia de embargo y notificar a la persona con la que se entienda dicha actuación.

En todas las diligencias analizadas se ha respetado esta proporcionalidad y no se han detectado debilidades de tramitación o control sobre las diligencias en curso. Únicamente se puede señalar que la aplicación informática consultada por este Tribunal (la base de datos del ZÚJAR "Diligencias SIR" de la Agencia) no permitía un control adecuado de las notificaciones de las diligencias de embargo. Un porcentaje relevante de las diligencias emitidas figuraban en esta aplicación sin notificar y sin registro de su fecha de notificación. Sin embargo, el análisis de una muestra de las mismas permitió comprobar que habían sido notificadas por medio de procedimientos telemáticos o mediante la comparecencia del notificado en la sede electrónica de la Agencia, pero en estos casos, no siempre se reflejaba la notificación en esta aplicación informática.

III.2.4.3.3 *Las actuaciones de embargo de créditos, efectos y derechos realizables de los CF*

Los artículos 81 y 93 del RGR señalan que, tratándose de créditos, efectos y derechos sin garantía, se notificará la diligencia de embargo a la persona o entidad deudora del obligado al pago, apercibiéndole de que, a partir de ese momento, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al obligado. El crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento y si conlleva la realización de pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación.

Los embargos de créditos, efectos y derechos realizables de los CF incluyeron, fundamentalmente, embargos de derechos federativos, audiovisuales, ayudas al descenso, contratos de sponsorización y quinielas. Entre los embargos de derechos federativos se han incluido los de derechos de transferencia y traspaso de jugadores. En todo el periodo fiscalizado se emitieron 3.011 diligencias de embargo de este tipo de créditos y derechos de los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización, que dieron lugar al ingreso de 49.650 miles de euros. En el ejercicio 2017, se emitieron 522 diligencias de embargo de este tipo de derechos a 34 CF, que permitieron el ingreso de 4.445 miles de euros.

Se analizó una muestra de diez expedientes de embargo de este tipo de derechos (uno de patrocinio, dos ayudas al descenso, tres audiovisuales, uno de quinielas, uno de ayudas federativas, y dos de derechos de transferencia y traspaso de jugadores). En todos los casos se emitieron diligencias de embargo tanto al club deudor como a la entidad o entidades que tenían los créditos a favor del deudor (en cumplimiento de lo previsto en los artículos 81 y 93 del RGR).

En todas las diligencias de embargo notificadas a las entidades que debían hacer los pagos se informaba de su obligación, en el plazo máximo de diez días a contar desde el siguiente a la recepción de la notificación, de concretar el estado de los créditos embargados y remitirlo al órgano de recaudación. También se informaba a estas entidades de que el ingreso en la Agencia debían efectuarlo en el momento en que el importe del crédito objeto del embargo resultase exigible por el club deudor; así como de que si los créditos embargados tuviesen distintos vencimientos, los ingresos deberían realizarse a la fecha de cada uno de ellos. Igualmente, todas las diligencias informaban a las entidades pagadoras de que a partir de su recibo no tendrían carácter liberatorio

los pagos realizados al club y advertían de la responsabilidad solidaria en la que se podía incurrir para el pago de la deuda tributaria.

Las diligencias de embargo emitidas en relación a los derechos federativos de transferencia y traspaso de jugadores que se analizaron incluían su notificación tanto a la RFEF como a la LNFP. En dichas diligencias se indicaba que el ingreso debía efectuarse en el momento en que los derechos embargados resulten exigibles por el club al nuevo titular de los derechos federativos. En el caso de la comunicación de diligencia emitida a la LNFP se le comunicaba que procediera a la anotación en el Libro Registro de Cargas y Gravámenes de Derechos Federativos. En los dos expedientes analizados tanto la RFEF como la LNFP emitieron respuesta a los requerimientos contenidos en las dos diligencias de embargo. La LNFP comunicó en ambos casos la anotación del embargo en el Libro Registro de Cargas y Gravámenes de Derechos Federativos.

III.2.4.3.4 *Las actuaciones de embargo de efectivo y cuentas bancarias*

En todo el periodo fiscalizado se emitieron 1.448 diligencias de embargo de cuentas bancarias de los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización, que dieron lugar al ingreso de 2.543 miles de euros. En 2017 se emitieron 182 diligencias de embargo sobre cuentas bancarias a 42 CF que permitieron el ingreso de 326 miles de euros. Estas diligencias de embargo se notificaron directamente a las entidades bancarias en las que estuvieran abiertas las cuentas de los CF. El análisis de una muestra de 4 diligencias de embargo puso de manifiesto el ajuste de estas a la normativa aplicable (el cumplimiento de lo previsto en el artículo 79 del RGR). Todas las diligencias declaraban embargados los saldos bancarios de las cuentas identificadas en las mismas, así como los saldos de las demás cuentas a la vista y las libretas de ahorro que pudiesen existir en esa entidad a nombre del club obligado al pago. Así mismo, en el caso de que la titularidad de la cuenta fuese compartida por el club con otras personas o entidades, se embargaba únicamente lo correspondiente al obligado al pago.

En todas las diligencias de embargo notificadas a las entidades bancarias la entidad procedió de forma inmediata a transmitir a la AEAT la información referente a la diligencia de embargo y a la traba del importe existente en dicha cuenta; y a su ingreso en la cuenta restringida del Tesoro Público para la recaudación de tributos una vez transcurridos veinte días naturales desde el día siguiente a la fecha de la traba. En todos los casos, estas diligencias se ajustaron al procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero de cuentas a la vista abiertas en entidades de crédito, en los términos en los que se recogen en la Resolución de 16 de diciembre de 2011, de la Dirección de la AEAT.

Otra medida relevante para el cobro de las deudas fue el embargo de efectivo de los CF. En todo el periodo fiscalizado se emitieron 601 diligencias de embargo de efectivo de los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización, que dieron lugar al ingreso de 46.907 miles de euros. En 2017 se realizaron 87 diligencias de embargo de efectivo a 24 CF que permitieron el ingreso de 5.675 miles de euros. El análisis de una muestra de 5 diligencias de embargo de efectivo emitidas en 2017 puso de manifiesto que en la mayor parte de los casos se trataba de supuestos en los que el club correspondiente, mediante el pago en efectivo, levantaba un embargo de derechos de cobro que se habían trabado con anterioridad. Estas cinco diligencias dieron lugar a un ingreso de 1.057 miles de euros.

III.2.4.3.5 *Las actuaciones de embargo de bienes muebles e inmuebles de los CF*

Por último, se han realizado actuaciones de traba de bienes muebles o inmuebles. Como ya se ha señalado, los CF carecen, en general, de activos tangibles, ya que en la mayoría de los casos tanto el estadio como las instalaciones deportivas son titularidad del municipio correspondiente. En todo el periodo fiscalizado únicamente se emitieron cuatro diligencias de embargo de bienes muebles, y 30 diligencias de embargo de bienes inmuebles. En 2017 se emitieron cuatro diligencias de embargo de bienes inmuebles correspondientes a un CF y ninguna diligencia de embargo de

bienes muebles. Sin embargo, en ninguno de los casos se llegó a la enajenación de los bienes trabados para el cobro de la deuda y los embargos se levantaron por el ingreso en efectivo de la misma por el deudor.

El análisis de las diligencias de embargo de estos bienes puso de manifiesto que los bienes muebles trabados fueron, fundamentalmente, trofeos que habían obtenido los CF deudores y material de oficina, todo ello de difícil realización en el mercado. Los bienes inmuebles embargados fueron locales comerciales, terrenos anexos a los campos de fútbol y fincas rústicas pertenecientes a los CF deudores.

Los dos expedientes de diligencias de embargo de bienes muebles analizados recogían en sus anexos tanto la relación de las deudas del obligado al pago como la relación detallada de los bienes a embargar. Igualmente en dicha diligencia se establecía que se procedería a la anotación preventiva a favor de la Hacienda Pública, en su caso, en el Registro de los Bienes Muebles. Entre la documentación se incluía la emisión de diligencias de autorización de entrada y de constancia de hechos, con la personación de los funcionarios en el domicilio donde se encontraban los bienes y el nombramiento y aceptación del cargo de depositario de los bienes embargados, así como la designación del lugar donde los bienes embargados debían ser depositados (en cumplimiento de lo previsto en el artículo 92 del RGR). En ninguno de los casos se llegó a la enajenación de los bienes trabados para el cobro de la deuda, en un caso se cobró parte de la deuda quedando el resto aplazada y los bienes permanecen en poder del depositario, y en el otro, se levantó el embargo al ser bienes que no tenían prácticamente valor de mercado, si bien la deuda incluida en esta diligencia de bienes muebles se añadió en otras diligencias sobre créditos.

Los cuatro expedientes de diligencias de embargos de bienes inmuebles analizados adjuntaban la relación tanto de las deudas del obligado al pago como de los bienes a embargar. En las diligencias se establecía que se procediese a la anotación preventiva a favor de la Hacienda Pública en el Registro de la Propiedad correspondiente. La documentación analizada recogía la emisión de los mandamientos por la AEAT para la anotación preventiva de los embargos de estos bienes inmuebles, así como los justificantes de las transmisiones telemáticas entre la AEAT y el Registro de la Propiedad correspondiente y esos asientos registrales (en cumplimiento de lo previsto en los artículos 83 a 88 del RGR). Tampoco en estos casos se llegó a la enajenación de los bienes trabados para el cobro de la deuda, en todos ellos los embargos se levantaron por el ingreso en efectivo de la misma.

III.2.4.3.6 *Los resultados obtenidos con los embargos*

Las medidas de cobro descritas en los epígrafes anteriores aplicadas al colectivo de CF analizados en esta fiscalización ofrecen los siguientes datos globales. En el periodo fiscalizado se han emitido en total 5.094 diligencias de embargo, ascendiendo el importe total obtenido por su aplicación a 99.100 miles de euros. El 59% de las diligencias emitidas fueron embargos de valores y créditos de los CF, un 29% diligencias de embargo de cuentas bancarias y un 12% de efectivo. No obstante, el mayor importe ingresado, un 50%, procedió de las diligencias sobre valores y créditos; un 47 % de las diligencias de embargo de efectivo; y sólo cerca de un 3 % de las diligencias sobre cuentas bancarias. Como ya se ha señalado no tuvieron ninguna relevancia cuantitativa los embargos de bienes de los CF durante todo el periodo.

En el ejercicio 2017 se han emitido un total de 795 diligencias de embargo y se han obtenido ingresos por un importe de 10.447 miles de euros, de los cuales un 54% de los ingresos corresponden a diligencias de embargo en efectivo, un 43% a las diligencias de embargo de valores y créditos y el resto (un 3%) a diligencias sobre cuentas bancarias (los datos se desglosan en el ANEXO 3). La deuda pendiente en gestión de cobro en embargo, a 31 de diciembre de 2017, ascendía a 39.651 miles de euros, que correspondía a 36 CF, si bien el 78% de esta deuda se concentra tan solo en cuatro de ellos, estando todos en la categoría segunda B.

III.2.4.3.7 Las derivaciones de responsabilidad y sus resultados

La figura de la derivación de responsabilidad permite dirigir el procedimiento recaudatorio contra unos obligados tributarios distintos del deudor principal cuando se dan las circunstancias previstas por la Ley. La LGT prevé dos formas de derivación de responsabilidad: solidaria y subsidiaria; y su regulación se contiene en los artículos 41 (responsabilidad tributaria), 42 (responsables solidarios) y 43 (responsables subsidiarios) de esa ley. También hay que tener en cuenta las normas sobre transmisión de la responsabilidad, contenidas en los artículos 39 (sucesores de personas físicas) y 40 (sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad) de la misma ley. El procedimiento para la derivación se encuentra regulado en los artículos 174 a 176 de la LGT y en los artículos 124 a 126 del RGR.

Los acuerdos de derivación de responsabilidad que se analizan en estos párrafos se realizaron a administradores y otros responsables de los CF. Aunque se iniciaron más procedimientos de derivación, los acuerdos aprobados durante el periodo fiscalizado afectaron a doce CF y, prácticamente en su totalidad, fueron supuestos de responsabilidad solidaria. A fecha 27 de febrero de 2018, el importe derivado como consecuencia de los acuerdos dictados ascendió a 23.199 miles de euros; de los cuales se ingresaron 5.836 miles de euros (el 25% del importe derivado); fueron anulados 63 miles de euros, como consecuencia de una resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC); y quedaron pendientes de cobro 17.299 miles de euros (el 75% del importe derivado). El cuadro 23 refleja la responsabilidad derivada cada año del periodo fiscalizado y los resultados de la derivación.

Cuadro 23: Importe y resultados de las derivaciones de responsabilidad en el periodo fiscalizado

(en miles de euros)

Año de acuerdo	Importe derivado	Importe ingresado	Importe cancelado	Importe pendiente
2010	0,00	0,00	0,00	0,00
2011	275,47	212,14	63,33	0,00
2012	243,39	0,00	0,00	243,39
2013	10.789,99	5.299,14	0,00	5.490,85
2014	995,50	199,60	0,00	795,90
2015	0,00	0,00	0,00	0,00
2016	108,33	0,00	0,00	108,33
2017	10.786,37	125,19	0,00	10.661,18
TOTAL	23.199,05	5.836,07	63,33	17.299,65

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT.

III.2.4.3.8 La sucesión en las deudas tributarias de los clubes que tuvieron distintos NIF durante el periodo fiscalizado

El proceso de conversión en SAD de los CF tras la LD implicó que la AEAT fuera asignando para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias NIF nuevos a los clubes transformados. Durante el periodo fiscalizado catorce de los CF incluidos en el ámbito de fiscalización cambiaron su forma jurídica. Además, otros tres clubes cambiaron de forma jurídica con anterioridad al periodo fiscalizado, pero que presentaban deuda en su NIF anterior. Otros seis clubes cambiaron de denominación durante el periodo, manteniendo su forma jurídica (cinco asociaciones deportivas que siguieron siéndolo y una SAD), y tuvieron dos NIF diferentes. Por último, durante el periodo coexistió una sociedad limitada con la misma denominación que un CF y se obtuvieron datos de deuda tributaria en los dos NIF en uno de los ejercicios fiscalizados. En total fueron 24 los CF que durante el periodo tuvieron distintos NIF.

La AEAT procedió a la asignación de nuevo NIF a los CF manteniendo, cuando era posible, los mismos números del NIF anterior y sustituyendo la letra G (correspondiente a las asociaciones deportivas) por la letra A (propia de las SAD). En diez casos (siete CF que se transformaron en el periodo fiscalizado y los tres que lo hicieron con anterioridad) se asignaron los nuevos NIF de esta forma (manteniendo la numeración) y la gestión informática de la deuda de estos clubes se llevó de

forma unificada como si fuera un solo deudor, al igual que su gestión recaudatoria. La deuda y demás datos con reflejo informático del NIF "G" se recogieron automáticamente en el NIF "A" de los nuevos clubes, de manera que las actuaciones de recaudación sobre la entidad identificada con este NIF incluían la gestión recaudatoria de las deudas del NIF anterior. Las bases de datos de la Agencia permitían consultar deudas del NIF "G", pero redirigían al NIF "A", con lo que se gestionaban las deudas del club como las de un único deudor.

Otros siete CF que transformaron su forma jurídica durante el periodo ya tenían ocupados sus números del NIF "G" por otras entidades con NIF "A" lo que dio lugar a la asignación de nuevos NIF totalmente distintos y a que las bases de datos informáticas de la Agencia reflejaran en distintos NIF información tributaria del mismo deudor. No obstante, en todos estos casos, aunque no se traspasaron informáticamente las deudas de los CF desde el NIF de la antigua forma jurídica a la nueva, el análisis de sus expedientes puso de manifiesto que se gestionó la deuda tributaria de estos clubes transformados como un solo contribuyente sin dar lugar a deficiencias en la gestión de la misma. No obstante, aunque siempre se vinculó la información de ambos NIF y se gestionó la deuda conjuntamente, este Tribunal considera que se deben mejorar las aplicaciones informáticas de la Agencia para evitar, en estos casos, que las bases de datos reflejen en NIF distintos la información tributaria del mismo deudor.

En otros seis casos durante el periodo fiscalizado los CF cambiaron de denominación sin transformar su forma jurídica. Cinco asociaciones deportivas (con NIF "G") siguieron siendo asociaciones con otro NIF "G" diferente y una SAD cambió su denominación y NIF "A". En estos casos, las bases de datos informáticas de la Agencia también reflejaban en NIF distintos información tributaria del mismo contribuyente. Sin embargo, tampoco en estos casos existieron deficiencias en la gestión recaudatoria de las deudas de estos contribuyentes ya que estos clubes no tenían deuda anterior al cambio de NIF. No obstante, como se señala en el punto anterior, y con carácter general, este Tribunal considera que las aplicaciones informáticas de la Agencia deben evitar, también en estos casos de cambio de denominación, que las bases de datos reflejen en NIF distintos la información tributaria del mismo contribuyente.

Por último, durante el periodo analizado se constituyó una sociedad limitada (con NIF "B") con la misma denominación que un club que era asociación deportiva (con NIF G). En ambos NIF hubo importes de deuda pendiente, si bien, la asociación deportiva tuvo deuda pendiente al final de todos los años entre 2012 y 2016 y la sociedad limitada únicamente deuda pendiente a 31 de diciembre de 2015, por 150 euros, en periodo voluntario.

III.2.4.4. ANÁLISIS DE LAS INSPECCIONES TRIBUTARIAS A LOS CF

III.2.4.4.1 *Consideraciones generales*

Las actuaciones de Inspección tributaria son los controles intensivos de carácter selectivo que se realizan por los órganos de Inspección de la Agencia. Estos controles se desarrollan siguiendo unas áreas prioritarias de actuación que se describen en los planes parciales de Inspección (PPI) que se integran en los Planes Generales de Control Tributario de cada año. Los PPI de 2010 a 2017 recogieron los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvieron para la selección de los obligados tributarios sobre los que se iniciaron actuaciones inspectoras esos años aunque, como ya se ha señalado (título III.2.4.1.1), entre las áreas prioritarias de actuación en el periodo fiscalizado no se incluyeron, específicamente, actuaciones sobre los CF. No obstante, en el periodo fiscalizado las actuaciones inspectoras finalizadas con actas de inspección definitivas afectaron a 36 del total de clubes incluidos en los análisis de esta fiscalización. Estas actuaciones fueron iniciadas por encontrarse dichos clubes dentro de los obligados tributarios contemplados en algún programa específico de inspección anual; o bien, porque sus circunstancias particulares fueron objeto de determinadas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general.

III.2.4.4.2 *Actuaciones de inspección y sus resultados*

En el periodo fiscalizado se levantaron 198 actas de inspección finalizadas en los 51 expedientes de inspección que dieron lugar a la emisión de este tipo de actas y afectaron a 36 CF que fueron objeto de estas actuaciones. El importe total instruido en estas inspecciones superó los 69,5 millones de euros, y el importe total liquidado los 56,5 millones de euros (según los datos obtenidos por este Tribunal, a fecha 7 de febrero de 2018). Las cifras obtenidas muestran gran heterogeneidad entre los años del periodo fiscalizado ya que el 52% del importe total liquidado en las actuaciones inspectoras sobre estos CF (casi 30 millones de euros) se obtuvo como consecuencia de las actas del PPI de 2015.

En relación con las inspecciones de los CF los mayores importes instruidos, en las 198 actas de inspección finalizadas, lo fueron en actas de disconformidad (42 actas por importe de 29,5 millones de euros, el 42% del total instruido); seguido de actas de expedientes sancionadores (60 actas por importe de casi 21 millones de euros, un 30% del total instruido); y actas de delito fiscal (solo cinco actas pero por importe de casi 13 millones de euros, un 19% del total instruido). Sin embargo, el tipo más numeroso de actas de inspección finalizadas a los CF fue el de actas de conformidad (75), aunque su importe apenas superó los 5,5 millones de euros (8% del total instruido). Aún menores fueron los importes instruidos en las actas con acuerdo (un acta), en las que derivan de la comisión de infracciones sin perjuicio económico (catorce actas) y otra acta se clasificó como que afectaba a grupos consolidados de empresas (un acta).

III.2.4.4.3 *Conceptos tributarios inspeccionados*

El análisis de estas 198 actas finalizadas por concepto tributario inspeccionado refleja que el mayor importe instruido ha sido en las actas en las que se han inspeccionado los pagos a cuenta a trabajadores y profesionales (37 actas por importe de 35 millones de euros, más del 50% del importe total instruido). Las 52 actas en las que se inspeccionó el IVA y las 29 actas en las que se inspeccionaron las retenciones efectuadas a no residentes superaron los 14 millones de euros en ambos casos, más del 20% del importe total instruido en cada una de este tipo de inspecciones. Las más numerosas (59) fueron las actas en las que se inspeccionó el impuesto de sociedades aunque el importe instruido en estas actas (5,5 millones de euros) no llegó al 8% del importe total instruido. Con mucha menor relevancia económica se levantaron actas por infracciones sin perjuicio económico (13); retenciones de pago a cuenta de capital mobiliario (7); y sanciones a la limitación de pagos en efectivo (un acta).

III.2.4.4.4 *Distribución por categorías de los CF inspeccionados*

La distribución de las actuaciones de inspección por categorías deportivas de los 36 CF inspeccionados refleja que, en la temporada 2017-2018, once de ellos pertenecían a primera división; cinco a segunda; siete a segunda B; y trece al concepto "otras". Los datos obtenidos ponen de manifiesto, en opinión de este Tribunal, que los trabajos de inspección afectaron sobre todo a los grandes clubes (11 clubes, más de la mitad de los de primera) y a los clubes con graves problemas económicos y ya en la categoría "otras" (13 clubes). También el número de actas finalizadas y los importes liquidados se concentran en este tipo de clubes. El cuadro 24 distribuye por categorías deportivas las actuaciones de inspección sobre los CF (los datos se desglosan en el ANEXO 4).

Cuadro 24: Distribución por categorías de los clubes inspeccionados (con actas definitivas finalizadas)

(en miles de euros)

Categoría	Nº clubes	Nº de expedientes de inspección (con actas finalizadas)	Nº actas finalizadas	Importe liquidado
Primera	11	20	119	50.966,14
Segunda	5	5	22	1.212,97
Segunda B	7	10	17	1.031,95
Otras	13	16	40	3.364,22
TOTAL	36	51	198	56.575,28

Fuente: Zújar de expedientes de inspección y Zújar de actas de inspección. Elaboración propia TCu.

III.2.4.4.5 Resultados del análisis de una muestra de actas de inspección finalizadas

Se ha analizado una muestra de 40 actas de inspección finalizadas con un importe instruido de casi 52 millones de euros (entre ellas, las 20 actas levantadas a los CF con importe instruido superior a un millón de euros). Una de las actas era con acuerdo; doce de conformidad; doce de disconformidad; y quince expedientes sancionadores. Por conceptos tributarios diez de ellas eran sobre el IS (importe instruido 3.396,74 miles de euros); trece sobre IVA (por importe total de 8.118,94 miles de euros); trece sobre pagos a cuenta y retenciones aplicadas sobre las retribuciones abonadas a trabajadores y profesionales (por 31.187,61 miles de euros); y cuatro actas sobre retenciones practicadas a no residentes (por 9.223,23 miles de euros).

Las diez actas analizadas sobre el IS se instruyeron por la regularización y corrección de los ingresos y gastos declarados por el club, de ingresos no declarados, de deducciones de la cuota del ejercicio investigado o de cuotas pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, bases imponibles a compensar y obtención de devoluciones indebidas. El importe finalmente liquidado por estos trabajos de inspección ascendió a 3.396,74 miles de euros. Las trece actas sobre el IVA se instruyeron, en su mayor parte, por operaciones de compra de bienes, prestaciones de servicios o realización de trabajos en las que no ha podido ser acreditado que los bienes hayan sido entregados, los servicios prestados o los trabajos realizados. En otras ocasiones se han corregido deducciones improcedentes y cuotas de IVA devengadas y no declaradas en determinadas facturas. También cuotas no declaradas en determinadas operaciones como en la cesión de derechos federativos sobre jugadores profesionales. El importe liquidado por estas actas de inspección de IVA ascendió a 7.159,61 miles de euros.

Las trece actas por pagos a cuenta y retenciones por rendimientos de trabajo o actividades profesionales provenían de cuotas no ingresadas de importes que habían sido retenidos; así como por importes no retenidos por retribuciones que no habían sido declaradas por la entidad o que habían sido imputadas como gastos en otros conceptos. El importe finalmente liquidado por estos trabajos de inspección ascendió a más de 20 millones de euros. Las cuatro actas sobre retenciones practicadas a no residentes recogieron las investigaciones realizadas sobre las retenciones por rendimientos de trabajo, incluyendo los contratos de cesión de derechos de imagen realizadas por jugadores profesionales que no tenían su domicilio fiscal en España. El importe liquidado por estas actas de inspección ascendió a más de 9 millones de euros.

Una de las cuestiones más frecuentemente señaladas en las actas de inspección derivaba de la facturación a los CF por los servicios prestados por los agentes representantes de jugadores. En estos casos se detectó que los CF pagaron directamente los servicios del agente, resultando probada la relación jurídico-contractual entre el agente y el jugador. En estos contratos de servicios, facturados directamente al club, la inspección considera que el club no es el destinatario real de los servicios prestados por el agente, sino que sería el jugador el verdadero destinatario de los servicios prestados. Esta práctica supondría ventajas fiscales tanto para el club (que ingresa menores retenciones y deduce el IVA soportado en las facturas) como para el jugador (que minor

su tributación por el IRPF o IRNR). Las actas de inspección analizadas corrigieron los efectos tributarios de esta situación.

III.2.4.5. ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS DE LA AEAT CON LOS CLUBES CONCURSADOS

III.2.4.5.1 *Consideraciones generales*

Las actuaciones de la AEAT sobre la deuda afectada por procesos concursales de aquellos CF incurso en esta situación se desarrolló, fundamentalmente, dentro del régimen jurídico básico del derecho concursal que afecta a cualquier deudor incurso en estos procedimientos, contenido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC). La normativa fiscal más importante en esta materia se encuentra contenida en la LGT; y se completa con el artículo 10.3 de la LGP; el artículo 123 y DA 2ª del RGR; el art. 108.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; además de en diversas instrucciones aprobadas por el Departamento de Recaudación (la más relevante, la instrucción 3/2014 para la suscripción de acuerdos singulares con obligados declarados en concurso).

En virtud de esta instrucción, el Departamento de Recaudación fijó los criterios para homologar y coordinar las actuaciones de los órganos de recaudación de la Agencia en los procedimientos concursales, estableciendo las condiciones generales para la suscripción de acuerdos singulares con los obligados tributarios declarados en concurso de acreedores. Es necesario señalar que esta figura no fue una novedad legal, pues la posibilidad de firmar convenios singulares ya se encontraba regulada tanto en la LGP (art. 10.3) como en la LGT (art. 164.4), aunque la elaboración de la instrucción se justificó en las modificaciones introducidas en la LC por el Real Decreto-ley 11/2014, de 5 de septiembre, de medidas urgentes en materia concursal. El contenido de la instrucción establece que los acuerdos singulares deben ser el marco general en el que se fijen las condiciones para la satisfacción de los créditos tributarios; y de aquellos que aun no teniendo esa naturaleza le corresponda a la AEAT su gestión por ley o convenio con la calificación de privilegiados dentro del proceso concursal. Con anterioridad a esta instrucción los órganos de recaudación de la Agencia utilizaban de forma indistinta la posibilidad de concesión de aplazamientos o fraccionamientos de pago; o la de suscribir acuerdos singulares, en relación con los créditos privilegiados de los deudores con la Hacienda Pública afectados por procesos concursales.

La competencia para suscribir los acuerdos singulares de pago con los deudores en situación de concurso de acreedores correspondía a la Dirección del Departamento de Recaudación; o a los titulares de las Delegaciones de la Agencia Tributaria, previa autorización de la Dirección del Departamento de Recaudación, de acuerdo con el artículo 6.2.a) y b) de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre (modificado por la Orden HAP/366/2014, de 7 de marzo), el apartado Cuarto.1.3 de la Resolución del Presidente de la AEAT de 22 de enero de 2013 (anteriormente apartado Cuarto.1.5.a) de la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 26 de diciembre de 2005 sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación); y el apartado Quinto.2.h) de la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 26 de diciembre de 2005.

Como condiciones principales para la suscripción de este tipo de acuerdos se fijó la necesidad de que el deudor estuviese al corriente del pago de los créditos contra la masa y de las deudas corrientes; así como que el acuerdo se hiciese antes de la eficacia del convenio general con los acreedores (art. 133.1 LC). Los convenios singulares únicamente se deben suscribir en relación con los créditos privilegiados; no pueden incluir unas condiciones singulares de pago más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio de acreedores; y pueden contener esperas, así como cuantas condiciones y garantías se estimen necesarias para la mejor recuperación del crédito público. Con carácter general, no pueden acordar un tipo de interés inferior al de demora ni incorporar quitas sobre el crédito privilegiado; y en ningún caso podrán realizarse

quitas respecto de las deudas que tengan su origen en retenciones, en ingresos a cuenta o en deudas aduaneras.

III.2.4.5.2 *CF inmersos en procesos concursales y su situación*

En el periodo fiscalizado 46 CF de los considerados en esta fiscalización estuvieron incursos en procesos concursales (uno de ellos ya provenía de la antigua situación de suspensión de pagos previa a la regulación concursal de 2003). De estos clubes, 29 de ellos iniciaron su situación concursal en el periodo fiscalizado; y 17 ya estaban en ella con anterioridad a 2010. Los procesos concursales que seguían vivos a 31 de diciembre de 2017 ascendían a 34. Todos los procesos concursales fueron declarados con carácter voluntario salvo seis que fueron declarados como concursos necesarios. De los 46 concursos, en doce no hubo sentencia de aprobación de convenio general con los acreedores, lo que motivó que en once casos se iniciará el proceso de liquidación del club, quedando uno de ellos en gestión de cobro en activo sin que a la fecha de finalización de esta fiscalización se hubiese iniciado su proceso de liquidación. Sin embargo ya habían terminado y se habían extinguido, tras una resolución judicial de extinción, los procesos de liquidación de siete de los once clubes a los que se ha hecho referencia.

Salvo ocho de los 34 CF deudores con la Hacienda Pública inmersos en procesos concursales que firmaron y aprobaron un convenio general con sus acreedores, todos los demás (26 CF) firmaron algún acuerdo singular o acuerdo de aplazamiento sobre sus créditos privilegiados con la AEAT. Cinco de estos clubes firmaron exclusivamente acuerdos de aplazamiento sobre sus créditos privilegiados, en vez de acuerdos singulares. Los acuerdos singulares suscritos con base en la nueva Instrucción 3/2014 se firmaron antes de la eficacia del convenio general con los acreedores como exigía la propia instrucción. Únicamente dos de ellos eran de fecha posterior aunque en ambos casos el órgano que autorizó los acuerdos fue el que había dictado la mencionada instrucción. A la fecha de finalización de esta fiscalización uno de estos acuerdos de aplazamiento sobre privilegiados se encontraba finalizado por ingreso; dos estaban aún en vigor; otro cancelado por incumplimiento; y el último, aunque en principio también se incumplió, dio lugar a que se firmara con posterioridad un acuerdo singular con el club aún en vigor.

III.2.4.5.3 *Distribución por categorías de los CF incursos en procesos concursales*

La distribución de los 46 CF deudores incursos en procesos concursales por categorías deportivas en el periodo fiscalizado refleja que, a la fecha del auto de aprobación del proceso concursal, seis clubes pertenecían a primera, catorce a segunda, 16 a segunda B y diez a otras. Mientras que la distribución de estos mismos clubes en las distintas categorías deportivas en la temporada 2017-2018, refleja que siete de ellos pertenecen a primera división; diez a segunda; once a segunda B; y dieciocho al concepto "otras". Los datos obtenidos ponen de manifiesto que los procesos concursales afectaron en mayor medida a los CF que se encontraban en las categorías denominadas no profesionales, ya que más de la mitad (57%) de los CF deudores con la Hacienda Pública que se declararon en concurso se encontraban en estas categorías a la fecha del auto de declaración del concurso y a la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización el citado porcentaje aumentó hasta el 63%.

III.2.4.5.4 *Situación de los procesos concursales*

El análisis de los 46 procesos concursales refleja que durante el curso del periodo fiscalizado finalizaron doce de ellos; de los cuales nueve terminaron el proceso con la extinción del club (en todos ellos no hubo acuerdo singular, y en siete tampoco aprobación de convenio general de acreedores); tres finalizaron con el cumplimiento del convenio. En relación con el análisis de los 34 convenios generales de acreedores vigentes durante el periodo fiscalizado, los datos obtenidos ponen de relieve que cinco procesos finalizaron con el cumplimiento del convenio (estando dos pendientes de resolución judicial), ocho clubes incumplieron el convenio de acreedores (dos de

ellos se extinguieron, uno está en proceso de liquidación y cinco pendientes de resolución judicial), y 21 convenios estaban aplicándose y en tramitación a la finalización de esta fiscalización.

Un total de 26 clubes en el periodo fiscalizado tenían vigentes o formalizaron con la Agencia acuerdos singulares o aplazamiento de créditos privilegiados con garantía. El análisis de su evolución a lo largo del periodo puso de manifiesto que nueve de ellos finalizaron con su cumplimiento; siete acuerdos se incumplieron, produciéndose en seis de ellos la resolución de los mismos previa la correspondiente denuncia por parte de la AEAT; y diez acuerdos seguían vigentes y en tramitación a la fecha de finalización de esta fiscalización (ANEXO 5).

III.2.4.5.5 *Resultados de los convenios generales de acreedores y de los acuerdos singulares*

Este Tribunal examinó todos los convenios generales de acreedores y acuerdos singulares en vigor en el periodo fiscalizado para analizar las posibles quitas que se hubieran producido sobre los créditos públicos. Los resultados obtenidos muestran que las quitas aprobadas por sentencia judicial en los convenios generales de acreedores sobre los créditos calificados como ordinarios o subordinados iban desde el 0% hasta el 90% de la deuda según los casos; no obstante, la quita más común aprobada judicialmente era del 50% de la deuda. En este sentido es necesario destacar que en los casos en los que la quita supere el tercio del importe de los créditos se requiere permiso especial del juez para su aprobación (apertura sección de calificación, art. 167 LC). En relación a los créditos privilegiados este Tribunal ha constatado que no se produjeron quitas en ninguno de los acuerdos singulares firmados, dando cumplimiento a la ya mencionada Instrucción del Departamento de Recaudación 3/2014. Únicamente en uno de estos acuerdos singulares (en concreto el primer club incurso en un procedimiento concursal) se convino una quita del 50% de los créditos privilegiados, aunque sin incumplir la referida Instrucción ya que el acuerdo fue muy anterior a su vigencia e incluso al inicio del periodo fiscalizado (19 de febrero de 2006).

El importe de la deuda cancelada por quitas en el periodo fiscalizado ascendió a 57 millones de euros, cuyo desglose por años se muestra en el cuadro 12 y título III.2.1.5.4 de este Informe. No obstante, las quitas no son efectivas y extinguen la deuda hasta que se produce la declaración judicial de cumplimiento del convenio, conforme al artículo 139 de la LC, con lo que no se produce la cancelación sin ingreso de esa deuda en gestión de cobro hasta ese momento.

III.2.4.5.6 *El voto de la AEAT en los convenios generales de acreedores*

La LC regula en sus artículos 123 y 134 las cuestiones referentes a la vinculación del contenido del convenio en relación a los acreedores privilegiados según el sentido de su voto. Teniendo en cuenta el carácter de privilegiados de los créditos tributarios (art. 90 y 91 LC) y por la trascendencia jurídica del sentido del voto de la Agencia en los convenios, este Tribunal ha procedido a realizar un análisis de cuál fue el sentido de voto de la AEAT en los 34 procesos concursales que concluyeron con aprobación de convenio general de los CF con sus acreedores. El sentido del voto de la AEAT en los convenios resulta relevante ya que de no ser favorable, además de evitar las quitas podría firmar acuerdos singulares o especiales de aplazamiento fijando condiciones y garantías "ad hoc" sobre los créditos privilegiados.

En cinco casos el voto de la Agencia fue favorable al convenio, aunque en todos ellos se había firmado previamente un acuerdo singular entre la AEAT y el club sobre los créditos privilegiados por lo que no quedaron vinculados estos créditos privilegiados al resultado de la votación en la junta de acreedores sino únicamente los ordinarios y subordinados. En quince casos se produjo una abstención de la Agencia en el convenio (aunque en dos casos ya se había firmado previamente un acuerdo singular); y su voto fue desfavorable en otros catorce casos (en dos casos ya se había firmado un acuerdo singular pero el voto fue desfavorable por la situación del club). Este sentido del voto, al no resultar suficientemente acreditado que la aprobación del convenio fuera a contribuir a mejorar la recuperación del crédito tributario, salvaguardaba la posibilidad de otras acciones sobre

los créditos privilegiados a pesar de que finalmente se aprobase el convenio, y solo vinculaba a la Agencia al mismo y a la quita correspondiente en cuanto a los créditos ordinarios y subordinados.

III.2.4.5.7 La deuda de los CF inmersos en procesos concursales

Este Tribunal hizo un análisis más detallado de la deuda de los 46 CF inmersos en procesos concursales en el periodo fiscalizado. La deuda de estos clubes, a 31 de diciembre de 2017, ascendía a 180 millones de euros. De ellos, casi 73 millones estaban en periodo voluntario y 107 en periodo ejecutivo. El análisis del estado de esta deuda muestra que más del 67% de la misma se encontraba paralizada como consecuencia de los procedimientos concursales en los que estaban inmersos los clubes.

Cuadro 25: Evolución de la deuda pendiente de los CF inmersos en procesos concursales en el periodo fiscalizado

(en miles de euros)

Deuda	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Voluntaria	221.849,43	225.855,24	190.109,50	170.438,34	151.352,33	119.714,45	107.137,90	72.952,02
Ejecutiva	184.328,89	201.344,50	230.250,44	215.732,37	212.715,16	174.939,94	152.560,72	107.420,05
Total	406.178,32	427.199,74	420.359,94	386.170,71	364.067,49	294.654,39	259.698,62	180.372,07

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor). Elaboración propia TCu.

Además, en esta fecha, de los 46 CF inmersos en procesos concursales, 16 de ellos habían sido declarados fallidos y tenían deudas con la AEAT calificadas como incobrables por importe de casi 30 millones de euros (que representaba el 96% del total de créditos incobrables del conjunto de CF analizados, subepígrafe III.2.2.7). De este modo, la deuda pendiente a 31 de diciembre de 2017 de estos CF que los órganos de recaudación tributaria estaban gestionando (los 180 millones de euros que ya se han explicado) debería incrementarse en el importe de los créditos incobrables a esa fecha de los clubes concursados (30 millones) para reflejar el total de la deuda pendiente actual de esos CF que la Agencia podría llegar a cobrar (210 millones de euros incluyendo los créditos incobrables). Como en otros epígrafes de este Informe se vuelve a poner de manifiesto que el problema de la deuda tributaria de los CF se concentra en algunos de ellos con graves dificultades económicas.

III.3. RESULTADOS RELACIONADOS CON LA DEUDA CON LA SEGURIDAD SOCIAL Y LAS ACTUACIONES REALIZADAS POR LA TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Como consideración previa a la exposición de los resultados obtenidos en el análisis de los procedimientos de gestión desarrollados por la TGSS, es necesario precisar que este servicio común dispone de circulares o instrucciones internas donde se regulan tanto los procedimientos de gestión, cobro, seguimiento y control implantados para la recaudación de la deuda en sus diferentes fases (periodo voluntario, aplazamientos, vía ejecutiva, supuestos de derivación de responsabilidad, procedimientos concursales, etc.) como de las aplicaciones informáticas de aplicación en dicha gestión.

Del análisis de los expedientes de gestión objeto de muestra, así como de la información obrante en las aplicaciones informáticas implantadas por la TGSS se ha verificado, con carácter general, el cumplimiento de la legalidad en las actuaciones desarrolladas por este servicio común con el fin de lograr la recaudación de las deudas objeto de la presente fiscalización, al observarse la aplicación de la normativa reguladora.

No obstante se ha observado una falta de homogeneidad en la aplicación de los procedimientos de gestión implantados, por parte de sus Direcciones Provinciales, así como incongruencias entre la información obrante en las aplicaciones informáticas de gestión y los expedientes tramitados, que

han provocado las deficiencias generales y específicas que se relacionan a lo largo del presente subapartado.

III.3.1. Evolución de la deuda en el ámbito de la Seguridad Social

III.3.1.1. DEUDA CONTABILIZADA

La evolución de la deuda contabilizada (al final de cada ejercicio) en los estados financieros del sistema de la Seguridad Social y otros organismos del Estado, correspondiente a los 252 CF analizados en el periodo temporal objeto de fiscalización (1 de enero de 2010 a 31 de diciembre de 2017), de acuerdo con la base de datos certificada por la Dirección General de este servicio común, el 23 de enero de 2018, extraída del Fichero General de Recaudación de la Seguridad Social (FGR), es la que se muestra en el siguiente cuadro, desglosada por categorías y temporadas⁵:

Cuadro 26: Evolución de la deuda contabilizada en el periodo fiscalizado

(en euros)

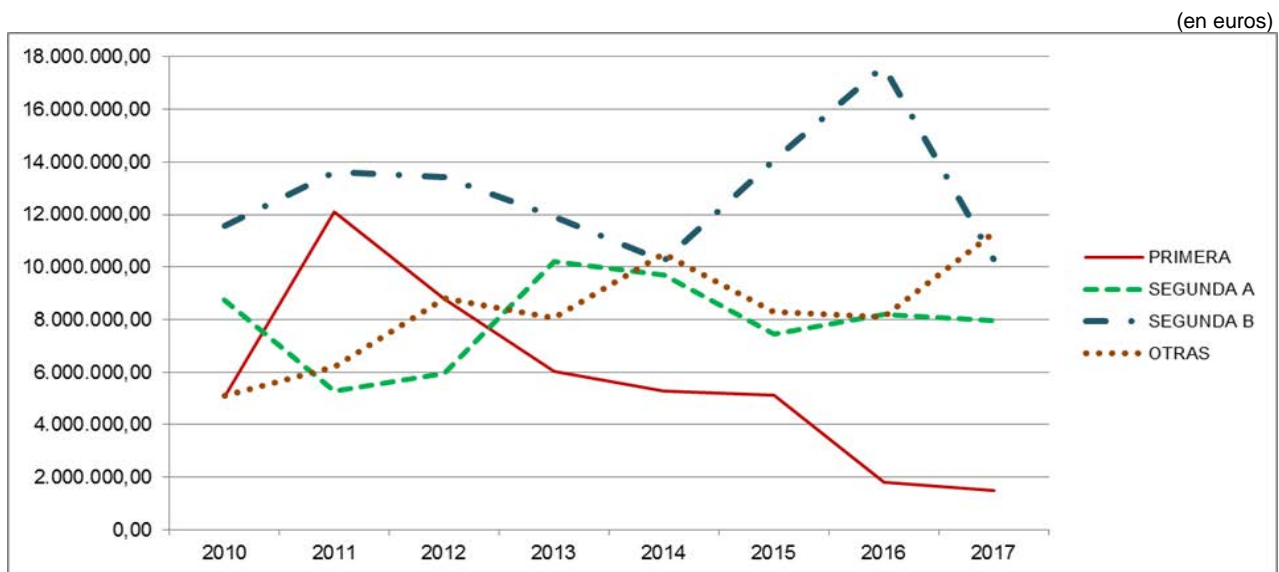
Categoría	Temporada							
	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017	2017/2018
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Primera	5.043.275,31	12.097.298,30	8.781.952,65	6.031.237,06	5.272.296,89	5.099.560,06	1.784.114,83	1.493.716,18
Segunda	8.760.687,01	5.266.168,21	5.949.262,04	10.216.804,66	9.681.666,22	7.453.695,80	8.206.831,65	7.938.009,19
Segunda B	11.569.518,80	13.620.574,93	13.401.598,83	11.911.549,60	10.217.060,97	14.047.551,95	17.633.736,21	10.318.660,48
Otras	5.098.948,59	6.215.121,51	8.809.971,48	8.075.052,02	10.513.708,43	8.281.328,55	8.103.863,47	11.285.426,61
Total	30.472.429,71	37.199.162,95	36.942.785,00	36.234.643,34	35.684.732,51	34.882.136,36	35.728.546,16	31.035.812,46

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda extraída del FGR).

De acuerdo con la información recogida en el cuadro anterior, a lo largo de los diferentes ejercicios, el saldo de la deuda pendiente de pago más elevado corresponde a los CF que participaron en la categoría de segunda división B, a excepción de los ejercicios 2014 y 2017; en este último ejercicio, el importe de deuda predominante, sobre un total de 31.035.812,46 euros, corresponde a los CF que participaron en "Otras categorías" (36,36% sobre el total de deuda), si bien, con un escaso margen sobre la deuda pendiente de abono de los CF que participaron en segunda división B (33,25%).

En el siguiente gráfico se recoge la evolución de la deuda, al final de cada ejercicio económico objeto de fiscalización, atendiendo a las categorías en que participaron los CF en las distintas temporadas:

⁵ Como se ha manifestado anteriormente para acomodar las temporadas deportivas al cierre de los ejercicios económicos contables se ha considerado deuda en cada temporada deportiva la deuda pendiente al cierre del ejercicio económico donde se inició dicha temporada (v.gr: la deuda pendiente de la temporada 2010/2011 corresponde al cierre del ejercicio económico 2010 -31 de diciembre de 2010-).

Gráfico 11: Evolución de la deuda por ejercicios

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda extraída del FGR).

Como se desprende de la información recogida en el cuadro y gráfico precedentes la deuda pendiente con la Seguridad Social de los CF que participaron en la primera división del fútbol español experimentó un espectacular incremento en la temporada 2011/2012 (cierre del ejercicio económico 2011) para, posteriormente, ir minorando paulatinamente, hasta llegar, en la temporada 2017/2018, a un saldo de deuda pendiente de 1.493.716,18 euros.

Sin embargo, este relevante descenso en el importe de la deuda pendiente no se ha visto reflejado en los CF que participaron en el resto de competiciones oficiales, dada su menor posibilidad de generación de ingresos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.3 de la Orden TAS/1562/2005, de 25 de mayo, por la que se establecen normas para la aplicación y desarrollo del Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social (RGRSS), aprobado por el Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, la totalidad del débito con la Seguridad Social hasta el cumplimiento de la obligación de su pago incluye el principal de la deuda, el recargo, los intereses de demora devengados (calculados sobre principal y recargo) y las costas previstas derivadas de las actuaciones a desarrollar para la consecución del cobro de la deuda.

Los intereses de demora referidos anteriormente son calculados y liquidados (con carácter general) en el momento del pago, total o parcial, de la deuda apremiada, de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 22.a) de la precitada Orden.

En consecuencia con lo anterior, la deuda total certificada por la TGSS recogida en el cuadro nº 26, no incluye los intereses de demora devengados (pendientes de cobro) al cierre de cada ejercicio económico correspondientes a las deudas pendientes de abono. Por ello, la TGSS ha facilitado a este Tribunal el importe de la previsión de deuda en concepto de intereses de demora devengados al cierre del ejercicio económico 2017 (certificada por su Dirección General el 23 de enero de 2018) elevándose a un total de 3.015.348,94 euros, sin que haya podido facilitar esta información para los ejercicios anteriores debido a la imposibilidad de su cálculo con carácter retroactivo. En consecuencia, la deuda al cierre del ejercicio 2017 se vería incrementada en este importe, mostrándose en el siguiente cuadro el importe de los intereses de demora devengados diferenciado por categorías:

Cuadro 27: Intereses de demora devengados

(en euros)

Categoría	Temporada 2017/2018
	2017
Primera	157.771,54
Segunda	710.246,08
Segunda B	751.555,53
Otras	1.395.775,79
Total	3.015.348,94

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda extraída del FGR).

Además, la deuda recogida en el mencionado cuadro nº 26 tampoco incluye el saldo pendiente de pago de la deuda en situación de aplazamiento al cierre de cada ejercicio económico. Su falta de inclusión en la base de datos general de deuda, de acuerdo con el criterio establecido por la TGSS, viene amparado de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31.3 del RGRSS en virtud del cual la concesión de un aplazamiento, siempre y cuando se cumplan las condiciones establecidas en el propio reglamento y en la resolución de concesión, dará lugar (en relación con las deudas aplazadas) a la suspensión del procedimiento recaudatorio y a que el deudor sea considerado al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social.

Por ello, los saldos pendientes de pago de la deuda en situación de aplazamiento se recogen, a efectos de su seguimiento y control, en una aplicación informática específica, como se expone posteriormente.

No obstante, dichos saldos también tienen la consideración de deuda, de conformidad con la definición de activo y con los criterios de registro y reconocimiento contable de dichos elementos recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social, aprobada mediante Resolución de 1 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado (APGCPSS'11) formando, esta deuda aplazada, parte del balance de acuerdo con las normas de formulación del mismo recogidas en la mencionada adaptación.

En el siguiente cuadro se refleja el importe de la deuda en situación de aplazamiento, al final de cada ejercicio económico, desglosado por categorías:

Cuadro 28: Saldo de la deuda en situación de aplazamiento

(en euros)

Categoría	Temporada							
	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017	2017/2018
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Primera	1.509.750,19	1.276.523,50	3.692.447,00	2.683.786,47	1.972.630,90	1.133.836,84	602.411,77	146.698,66
Segunda	1.898.649,44	2.168.905,77	2.675.114,87	2.704.521,75	2.823.650,72	1.928.994,17	680.337,86	935.781,21
Segunda B	1.044.686,75	831.516,28	1.751.827,63	2.356.061,86	3.045.248,44	2.526.512,11	1.998.002,86	1.719.222,68
Otras	340.053,22	948.545,78	95.806,89	121.298,01	126.947,88	185.428,89	319.550,28	1.033.300,36
Total	4.793.139,60	5.225.491,33	8.215.196,39	7.865.668,09	7.968.477,94	5.774.772,01	3.600.302,77	3.835.002,91

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda en situación de aplazamiento).

De acuerdo con la información que se muestra en el cuadro anterior, a lo largo del periodo fiscalizado el mayor importe de la deuda aplazada corresponde a la temporada 2012/2013, con un total de 8.215.196,39 euros, disminuyendo su saldo, de forma paulatina, en las siguientes temporadas.

En consecuencia con todo lo expuesto anteriormente, considerando tanto la deuda que figura en la base de datos general, como la deuda aplazada y los intereses de demora devengados (exclusivamente al cierre del ejercicio 2017), la deuda total correspondiente a los CF en el periodo temporal objeto de fiscalización es la que se indica en el siguiente cuadro:

Cuadro 29: Evolución de la deuda total en el periodo fiscalizado

(en euros)

Categoría	Temporada							
	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017	2017/2018
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Deuda	30.472.429,71	37.199.162,95	36.942.785,00	36.234.643,34	35.684.732,51	34.882.136,36	35.728.546,16	31.035.812,46
Primera	5.043.275,31	12.097.298,30	8.781.952,65	6.031.237,06	5.272.296,89	5.099.560,06	1.784.114,83	1.493.716,18
Segunda	8.760.687,01	5.266.168,21	5.949.262,04	10.216.804,66	9.681.666,22	7.453.695,80	8.206.831,65	7.938.009,19
Segunda B	11.569.518,80	13.620.574,93	13.401.598,83	11.911.549,60	10.217.060,97	14.047.551,95	17.633.736,21	10.318.660,48
Otras	5.098.948,59	6.215.121,51	8.809.971,48	8.075.052,02	10.513.708,43	8.281.328,55	8.103.863,47	11.285.426,61
Aplazamientos	4.793.139,60	5.225.491,33	8.215.196,39	7.865.668,09	7.968.477,94	5.774.772,01	3.600.302,77	3.835.002,91
Primera	1.509.750,19	1.276.523,50	3.692.447,00	2.683.786,47	1.972.630,90	1.133.836,84	602.411,77	146.698,66
Segunda	1.898.649,44	2.168.905,77	2.675.114,87	2.704.521,75	2.823.650,72	1.928.994,17	680.337,86	935.781,21
Segunda B	1.044.686,75	831.516,28	1.751.827,63	2.356.061,86	3.045.248,44	2.526.512,11	1.998.002,86	1.719.222,68
Otras	340.053,22	948.545,78	95.806,89	121.298,01	126.947,88	185.428,89	319.550,28	1.033.300,36
Intereses devengados								3.015.348,94
TOTAL	35.265.569,31	42.424.654,28	45.157.981,39	44.100.311,43	43.653.210,45	40.656.908,37	39.328.848,93	37.886.164,31
% Deuda	86,41 %	87,68 %	81,81 %	82,16 %	81,75 %	85,80 %	90,85 %	89,00 %
% Aplazamientos	13,59 %	12,32 %	18,19 %	17,84 %	18,25 %	14,20 %	9,15 %	11,00 %

Fuente: Elaboración TCu.

* En el cálculo de los porcentajes no han sido considerados los intereses devengados, con el fin de no desvirtuar los relativos a la temporada 2017/2018 con respecto a las temporadas precedentes.

Como se recoge en el cuadro precedente, el saldo total de la deuda con la Seguridad Social, correspondiente a los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización, al cierre del ejercicio 2017, se elevaría a un total de 37.886.164,31 euros.

III.3.1.2. DEUDA CONSIDERADA A EFECTOS DE CERTIFICADO

Sin embargo, el saldo de la deuda pendiente contabilizada no corresponde con el importe tomado como referencia, por la TGSS, a la hora de emitir el certificado de encontrarse una persona física/jurídica al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social.

Así, la TGSS emite, a solicitud de cualquier persona jurídica que tenga asignado un número de código cuenta de cotización (CCC), un certificado oficial donde se identifica a la empresa solicitante, recogiendo a continuación, la existencia o no de deudas vencidas y pendientes de ingreso con la Seguridad Social.

Dicho documento es indispensable cuando se realizan determinados trámites con las Administraciones Públicas (contratación pública, subvenciones, etc.) y también para las propias relaciones de los interesados con la Seguridad Social (reducciones o bonificaciones en las cuotas de Seguridad Social, aplazamientos de pago, etc.).

El importe de deuda que la TGSS recoge en este certificado incluye la deuda contabilizada, así como aquellos créditos que se encuentren calificados administrativamente como incobrables provisionales (lo que motiva su baja en contabilidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 130 del Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social) al no haber podido hacerse efectivos en su totalidad, una vez agotado el procedimiento de apremio seguido contra los bienes y derechos conocidos y embargables de los sujetos responsables.

Si bien estos créditos incobrables provisionales no figuran recogidos en los estados financieros de la TGSS, mientras un sujeto responsable (en este caso CF) tenga pendiente de abono una deuda calificada como crédito incobrable provisional, este servicio común no expide el mencionado certificado de encontrarse al corriente en el pago de sus obligaciones con la Seguridad Social, considerando, en consecuencia, estos créditos como deuda pendiente de abono.

En consecuencia, además de la deuda que figura recogida en la base de datos de deuda certificada por la Dirección General de la TGSS y la deuda que se encuentra en situación de aplazamiento, referidas en el subepígrafe anterior, los créditos incobrables provisionales tienen la consideración de deuda pendiente de abono a los efectos de considerar a los CF al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social. En base a lo anterior, de acuerdo con la base de datos certificada por la Dirección General de la TGSS (Fichero DARC "Datos de recaudación para la contabilidad") los saldos de los créditos incobrables provisionales, al final de cada ejercicio objeto de fiscalización, son los que figuran en el siguiente cuadro:

Cuadro 30: Deuda considerada a efectos de certificado de encontrarse al corriente de obligaciones con la Seguridad Social

(en euros)

Categoría	Temporada							
	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017	2017/2018
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Primera	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Segunda	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Segunda B	0,00	0,00	374.921,45	1.434.233,61	373.826,51	375.377,62	2.166,42	2.166,42
Otras	145.592,68	3.452.093,67	4.526.658,61	4.277.248,12	3.229.937,72	2.998.755,81	1.494.511,60	1.232.597,62
(Desaparecidos)	531.102,35	875.945,99	2.103.263,73	3.212.170,27	5.129.969,91	5.636.838,73	3.247.435,21	4.765.129,45
Total	676.695,03	4.328.039,66	7.004.843,79	8.923.652,00	8.733.734,14	9.010.972,16	4.744.113,23	5.999.893,49

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda Fichero DARC "Datos de recaudación para la contabilidad").

Como se refleja en el cuadro anterior, a 31 de diciembre de 2017, un total de 4.765.129,45 euros (79,42% del total) corresponde a créditos incobrables provisionales derivados de deudas, correspondientes a CF desaparecidos, lo que provocará, como se expone posteriormente, su posterior calificación como créditos incobrables definitivos y, en consecuencia, la generación de pérdidas en el patrimonio de la Seguridad Social.

En consecuencia con todo lo expuesto anteriormente, la deuda que los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización, a 31 de diciembre de 2017, deberían saldar para encontrarse al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social ascendería a un importe total de 43.886.057,80 euros, al

acumularse el importe de los créditos incobrables provisionales (5.999.893,49 euros), recogidos en el cuadro anterior, al importe recogido en el subepígrafe precedente (37.886.164,31 euros).

III.3.2. Composición y situación actual de la deuda

Entre los objetivos fijados por las Directrices Técnicas para esta fiscalización figura el análisis de la composición de la deuda, la cual se refleja en el ANEXO 6, desglosada por ejercicio y atendiendo a su concepto de origen.

De acuerdo con la información recogida en el citado anexo, la deuda de los CF, a lo largo del periodo temporal fiscalizado, deriva principalmente de liquidaciones de cuotas (empresariales y obreras) pendientes de abono. También existe, aunque en menor cuantía, deuda derivada de actas de liquidación y de infracciones, deuda procedente de supuestos de derivación de responsabilidad y deuda derivada de otros recursos, entre las que se incluyen las procedentes de capitales coste de pensiones.

Con respecto al ejercicio 2017 la deuda por cuotas con la Seguridad Social, considerando que en el mencionado importe no se incluyen, de nuevo, los importes relativos a la deuda en situación de aplazamiento así como los intereses de demora devengados a dicho cierre, supone el 70,06% del total de la deuda pendiente al cierre de dicho ejercicio, seguida por las deudas derivadas de otros recursos, las cuales representan un 13,94%.

Con respecto a la situación de la deuda, en el siguiente cuadro se recoge la fase del procedimiento en que se encuentra la misma a 31 de diciembre de 2017:

Cuadro 31: Situación actual de la deuda

(en euros)

Fase	Saldo 2017
Vía voluntaria	6.313.839,58
Vía ejecutiva antes de cargo en URE	981.892,77
Vía ejecutiva después de cargo en URE	23.740.080,11
Total	31.035.812,46

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda extraída del FGR).

Como se desprende del cuadro anterior, el 79,66% de la deuda pendiente, al cierre del ejercicio 2017, se encuentra en el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva (acumulando los importes cargados o no a la URE competente).

Por su parte, la deuda que se encuentra en plazo de recaudación en periodo voluntario, asciende a 6.313.839,58 euros (20,34%), encontrándose la práctica totalidad de la misma paralizada en dicha fase del procedimiento recaudatorio por los siguientes motivos:

1. Un total de 3.424.051,18 euros corresponde a deuda a cobrar por la TGSS en virtud de una sentencia judicial firme, motivo por el cual los cobros que se van produciendo respecto a la misma se reflejan en dicha fase del procedimiento de gestión recaudatoria sin que proceda la emisión de una providencia de apremio y, en consecuencia, el inicio del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva.

La deuda más antigua que se encuentra en dicha situación corresponde al año 1996, por importe de 96.283,74 euros, correspondiendo la deuda restante a los ejercicios 2002 y posteriores.

2. Un importe de 2.692.771,34 euros corresponde a deuda paralizada en la fase de envío del acta de liquidación provisional al CF, sin que conste que dicha deuda haya pasado a alguna fase posterior del procedimiento de gestión recaudatoria. La práctica totalidad de dicha deuda (2.642.481,19 euros) se encuentra paralizada desde hace más de cuatro años⁶.

III.3.3. Registro en los estados financieros

III.3.3.1. CONTABILIZACIÓN

La deuda de los CF, al igual que el resto de deudas con la Seguridad Social, se contabiliza en las cuentas 430 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente”, donde se recogen los derechos reconocidos durante el periodo de vigencia del presupuesto e imputados al mismo y 431 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados”, que recoge, al 1 de enero de cada ejercicio, el importe de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores cuyo cobro no ha sido hecho efectivo el 31 de diciembre del ejercicio precedente.

Por su parte, la deuda aplazada se registra en las cuentas “443. Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento” y “2521. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento”, donde se recogen los derechos a cobrar con vencimiento a corto y largo plazo, respectivamente, procedentes de anulaciones por aplazamiento y fraccionamiento de los derechos reconocidos en las precitadas cuentas 430 y 431.

Tanto la deuda aplazada como no aplazada de los CF se encuentra registrada en las citadas cuentas de forma acumulada junto con el resto de deudas del sistema de Seguridad Social, sin que exista una desagregación atendiendo a la actividad del deudor, o un mayor individualizado donde se registren los movimientos de cada CF, lo que facilitaría el seguimiento y control de las deudas que los diferentes CF mantienen con el sistema de Seguridad Social. No obstante, existe un inventario donde se relacionan estos clubes con su correspondiente deuda.

La contabilización de la deuda, de acuerdo con sus competencias, es efectuada por la unidad competente a partir de la información suministrada por la Gerencia de Informática de la Seguridad Social, extraída con carácter mensual, del FGR.

La base de datos de deuda certificada por la Dirección General de la TGSS contiene, de acuerdo con las especificaciones requeridas por este Tribunal, el saldo final a 31 de diciembre de 2009 y a 31 de diciembre de 2010, así como todos los movimientos producidos en la misma durante el periodo comprendido entre 2011 y 2017, debido a que la TGSS carece de la información de los movimientos de altas y bajas de la deuda producidos con anterioridad al ejercicio 2011.

Del análisis efectuado sobre esta base de datos se observa que, debido al procedimiento de gestión implantado por este servicio común, en sus diferentes instrucciones y circulares, los movimientos de altas y bajas producidos, a lo largo de los diferentes ejercicios objeto de fiscalización, se encuentran sobrevalorados, ya que los reconocimientos de derechos efectuados no recogen, en numerosas ocasiones, la generación de nueva deuda por parte de los CF, sino movimientos contables derivados de las actuaciones vinculadas al procedimiento de gestión y control de los derechos de cobro y, en el mismo sentido, las bajas producidas, en numerosas ocasiones, no responden a cancelaciones de derechos, sino a registros contables vinculados a trámites de gestión carentes del significado y los efectos patrimoniales que se deben atribuir a las cancelaciones de derechos por insolvencia de los deudores.

En el siguiente cuadro se recogen los movimientos de alta de deuda contabilizados, correspondientes a los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización, durante el periodo

⁶ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que, con carácter general, esta deuda paralizada corresponde a actas de liquidación que paralizan el procedimiento de recaudación e interrumpen la prescripción hasta que recaiga sentencia firme, siendo estos procesos judiciales dilatados en el tiempo.

fiscalizado, distinguiendo las altas de deuda efectuadas de acuerdo con la base de datos certificada por la TGSS y aquellas que, este Tribunal, ha procedido a ajustar depurando la duplicidad de movimientos existentes en la citada base:

Cuadro 32: Altas de deuda

(en euros)

Categoría	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Altas de deuda de acuerdo con la base de datos certificada							
Primera	10.649.529,08	7.864.481,94	1.370.366,83	2.881.280,78	1.716.892,40	228.587,00	288.563,62
Segunda	4.394.557,97	5.757.029,34	6.342.456,69	4.997.168,05	4.203.666,11	1.544.752,35	1.281.183,72
Segunda B	5.934.867,52	6.459.471,68	7.481.590,78	4.237.782,04	8.240.420,69	6.821.138,05	953.706,93
Otras	7.841.675,58	7.340.790,36	5.853.996,95	5.539.939,86	5.361.480,57	6.133.649,96	5.141.696,98
Total	28.820.630,15	27.421.773,32	21.048.411,35	17.656.170,73	19.522.459,77	14.728.127,36	7.665.151,25
Altas de deuda ajustadas							
Primera	8.713.999,15	6.988.473,51	1.071.439,57	2.673.324,97	1.649.118,90	228.333,59	302.817,70
Segunda	3.462.353,85	4.833.560,26	3.874.723,65	4.360.110,13	2.305.650,90	1.243.946,42	980.764,23
Segunda B	5.233.631,49	5.206.122,53	3.840.941,30	2.466.382,68	4.329.041,34	3.860.222,96	888.110,46
Otras	3.226.412,47	3.060.139,21	1.619.225,40	1.639.117,59	1.155.148,91	882.221,56	951.723,15
Total	20.636.396,96	20.088.295,51	10.406.329,92	11.138.935,37	9.438.960,05	6.214.724,53	3.123.415,54
DIFERENCIA	8.184.233,19	7.333.477,81	10.642.081,43	6.517.235,36	10.083.499,72	8.513.402,83	4.541.735,71

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda extraída del FGR).

Del análisis efectuado por este Tribunal se deduce que el importe de los movimientos de alta de deuda se encuentran sobrevalorados, al menos, en 4.541.735,71 euros en el ejercicio 2017, ascendiendo hasta un importe de 10.642.081,43 euros en el ejercicio 2013, debido fundamentalmente a las siguientes causas:

1. Reincorporaciones de deudas procedentes de operaciones de aplazamientos incumplidos o reconsiderados en el mismo ejercicio en que se concedieron, ya que dichas deudas figuraban, inicialmente, registradas en la base de datos de deuda en el momento de la concesión, produciéndose una duplicidad en las mismas en el momento de su reincorporación.
2. Deudas dadas de baja en concepto de créditos incobrables, o por quitas derivadas de un procedimiento concursal, que se dan de alta (por el importe total de la deuda vigente) de nuevo, en el ejercicio para aplicar los cobros parciales correspondientes (o reflejar alguna actuación administrativa, aunque no haya conllevado un cobro), procediéndose, a continuación, a su baja nuevamente en concepto de crédito incobrable por la diferencia entre la deuda y el importe cobrado, figurando dichas deudas por duplicado en la base de datos de deuda.

Como se ha indicado anteriormente, la totalidad del débito con la Seguridad Social, hasta el cumplimiento de la obligación de su pago, incluye el importe del principal de la deuda, el recargo, los intereses de demora devengados y las costas previstas.

En relación con la contabilización de los intereses de demora devengados, se ha verificado que cuando se produce el cobro parcial de una deuda se registra contablemente el alta de deuda por el

importe de los intereses devengados desde el vencimiento de la obligación de pago (o, en su caso, desde el momento del último cobro realizado) hasta el momento en que tiene lugar el cobro, registrándose, a continuación, el correspondiente cobro.

Esta operatoria conlleva que se esté aplicando un criterio de valoración diferente para los supuestos donde se producen cobros parciales de una deuda de aquellos donde no se producen dichos cobros, ya que en los primeros se acumulan intereses de demora en el valor de la deuda mientras que en los segundos no se produce dicha acumulación, incumpliendo de esta forma el principio contable de uniformidad recogido en el marco conceptual de la citada APGCPSS'11.

Asimismo, en el siguiente cuadro se muestran los movimientos contabilizados, en concepto de cobros efectuados durante el periodo temporal fiscalizado, recogidos en la base de datos certificada por la Dirección General de la TGSS así como los cobros ajustados obtenidos de acuerdo con los trabajos de fiscalización efectuados:

Cuadro 33: Cobros

(en euros)

Categoría	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Primera	4.651.039,86	7.210.272,46	1.634.354,76	3.190.564,16	2.740.931,12	671.276,57	547.364,70
Segunda	1.342.020,08	2.330.281,17	3.212.002,35	2.875.336,23	2.837.279,69	1.495.279,86	2.274.045,51
Segunda B	1.654.274,38	2.090.139,64	1.563.881,29	1.297.540,35	2.141.756,40	1.525.260,95	2.439.614,50
Otras	599.212,84	358.291,49	334.296,92	409.839,43	98.258,59	303.444,41	727.534,53
Total cobros según base de datos	8.246.547,16	11.988.984,76	6.744.535,32	7.773.280,17	7.818.225,80	3.995.261,79	5.988.559,24
Ajustes	24.410,32	190.512,96	255.311,13	4.450,78	0	12.809,41	48.976,40
Total cobros ajustados	8.222.136,84	11.798.471,80	6.489.224,19	7.768.829,39	7.818.225,80	3.982.452,38	5.939.582,84

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda extraída del FGR).

Los cobros indicados en el cuadro anterior, se encuentran referidos, exclusivamente, a la deuda general, sin incluir los derivados de deudas en situación de aplazamiento, los cuales son registrados en la base de datos específica para estas deudas aplazadas.

Los ajustes efectuados por este Tribunal vienen motivados, fundamentalmente, como consecuencia de cobros que figuran duplicados en la base de datos de deuda, o bien, corresponden a cobros derivados del pago de deudas en situación de aplazamiento que se encuentran recogidos tanto en la base de datos de deuda general como en la base de datos relativa a aplazamientos.

No obstante lo expuesto anteriormente, es necesario manifestar que esta reiteración de movimientos no afecta al saldo final de deuda facilitado por la TGSS.

Sin embargo, este procedimiento ha provocado la necesidad de efectuar un exhaustivo análisis de depuración de todos los movimientos contables efectuados en el periodo temporal objeto de fiscalización, con el fin de cuantificar, con la mayor precisión, tanto la deuda real generada por los CF, como los cobros efectivos producidos y los créditos incobrables (provisionales y definitivos) calificados por la TGSS y, de esta forma, determinar las pérdidas ocasionadas en el patrimonio de la Seguridad Social.

III.3.3.2. DETERIORO DE VALOR DE LAS DEUDAS

La norma 7ª de la segunda parte de la APGCPSS'11 relativa a las normas de reconocimiento y valoración se encuentra dedicada a la regulación de los criterios de valoración aplicables a los

activos financieros (“créditos y partidas a cobrar”), entre los cuales se incluyen las deudas de los CF.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado cuarto de la citada norma los créditos y partidas a cobrar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual, se contabilizan inicialmente por su valor nominal, valorándose por dicho importe en los ejercicios subsiguientes salvo que se hubieran deteriorado.

En relación con el deterioro de valor, el mismo apartado cuarto dispone que al cierre del ejercicio deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias, siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito o grupo de créditos se ha deteriorado como resultado de sucesos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial, como puede ser la insolvencia del deudor.

La Intervención Delegada en los Servicios Centrales de la TGSS registra el deterioro de valor de los créditos de acuerdo con la Resolución de 14 de diciembre de 1999, de la IGAE, por la que se regulan determinadas operaciones contables a realizar a fin de ejercicio: Amortizaciones del inmovilizado, provisiones y periodificación de gastos e ingresos, modificada por Resolución de 26 de noviembre de 2003, calculando el riesgo de insolvencias mediante un porcentaje sobre el saldo global de la deuda, aplicando dicha Unidad un porcentaje del 100% sobre los créditos sometidos a un procedimiento de reclamación judicial, a un procedimiento de quita y espera, o a la deuda incurrida en un procedimiento por delito de alzamiento de bienes, así como sobre aquellos que sean anteriores al ejercicio corriente, y un 61,36% sobre los créditos del ejercicio corriente.

El criterio indicado se aplica tanto a las deudas cuya reclamación administrativa de deuda ha sido emitida, como en relación con la deuda aplazada, si bien, en cuanto al registro contable del deterioro de valor de esta última (deuda aplazada), cabe reproducir aquí lo indicado en la Declaración sobre la Cuenta General del Estado de 2016, aprobada por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su sesión de 31 de mayo de 2018, y en la cual se indica que *“El deterioro de valor de las deudas por cotizaciones sociales aplazadas de la TGSS,... está infravalorado... debido a lo siguiente... la TGSS, para el cálculo de este deterioro, únicamente tiene en cuenta las deudas aplazadas procedentes del sector privado que carecen de las garantías exigidas por el artículo 23.4 del TRLGSS,... sobre las que se ha aplicado el índice de fallidos de la deuda emitida, calculado por la TGSS en un 61,36%... Este cálculo incumple el principio contable de prudencia, puesto que no incluye las deudas correspondientes al sector privado que, a pesar de contar con las garantías exigidas por el mencionado artículo 23.4, presentan riesgo por falta de cobro, como demuestra el hecho de que pasen a la vía ejecutiva y sigan sin cobrarse, debido a la falta de consistencia o depreciación de sus garantías. Además, la TGSS carece de información en relación con el índice histórico de recuperación de esta deuda en los casos de ejecución de tales garantías...”*. Asimismo, respecto al porcentaje aplicado (61,36%) se indica que *“Este índice de fallidos corresponde al calculado por la TGSS en 2011, no habiendo sido recalculado por este servicio común desde dicho ejercicio”*.

Al margen de las consideraciones expuestas en los subepígrafes anteriores y considerando, exclusivamente, el importe de la deuda contabilizada a 31 de diciembre de 2017, atendiendo al ejercicio de procedencia de cada documento de deuda, en el siguiente cuadro se muestra la corrección de valor atribuida a la deuda de los CF de acuerdo con los porcentajes aplicados:

Cuadro 34: Deterioro de la deuda. Ejercicio 2017

(en euros)

Concepto	Deuda	% Deterioro	Valor deterioro
Deuda de presupuesto corriente	2.424.786,40	61,36	1.487.848,94
Deuda de presupuestos cerrados	28.611.026,06	100	28.611.026,06
Deuda aplazada ⁷	3.835.002,91	61,36	2.353.157,79
Total	34.870.815,37	93,06	32.452.032,79

Fuente: Elaboración TCu.

Como se puede observar en el cuadro anterior, la práctica totalidad (93,06%) del valor de la deuda contabilizada, al cierre del ejercicio 2017, se encuentra corregida por deterioro.

III.3.4. Análisis de las actuaciones realizadas para el cobro, reducción y control de las deudas

III.3.4.1. PLANIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE SEGUIMIENTO Y CONTROL

La Dirección General de la TGSS no ha aprobado, a lo largo del periodo temporal objeto de esta fiscalización, una planificación específica donde se determinen las líneas de actuación a desarrollar, por sus Direcciones Provinciales, en relación con el seguimiento y control de las deudas de los CF, motivado por la escasa representación cuantitativa que la deuda de este colectivo representa con respecto a las deudas generadas por otros colectivos integrantes del sistema de Seguridad Social.

No obstante, dispone de otra serie de medidas articuladas a través de planes anuales o convenios de colaboración suscritos con entidades de la Administración Pública dirigidas a efectuar un control y seguimiento de la deuda de todo el sistema de la Seguridad Social, entre la cual se encuentra la generada por los CF, si reúne las premisas establecidas en los precitados planes o convenios.

Entre los instrumentos articulados por la Dirección General de la TGSS destinados al seguimiento y control de las deudas con la Seguridad Social destaca la Resolución conjunta de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social y de la Subsecretaría de Trabajo y Asuntos Sociales de 28 de julio de 2004 por la que se fija el marco de relaciones para intensificar y hacer más eficaz la colaboración recíproca entre la Dirección General de la TGSS y la Dirección General de la ITSS entre cuyos objetivos se encuentra la *“Elaboración conjunta de un Plan Anual de Objetivos para la lucha contra el fraude en materia de Seguridad Social, que será incardinado en los programas de actuación de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social”*.

Con base en la citada Resolución, anualmente ambas Direcciones Generales, de común acuerdo, fijan unos objetivos, globales y singulares, tendentes a combatir, fundamentalmente, actuaciones concretas de fraude, determinando las acciones a ejecutar y los objetivos a conseguir. Estos planes anuales de objetivos han sido elaborados durante todo el ámbito temporal de esta fiscalización.

En estos planes se fijan, entre otros objetivos, la remisión de un determinado número de expedientes, por parte de la TGSS a la ITSS con el fin de analizar la posible existencia de derivación de responsabilidad de la deuda de Seguridad Social a otros sujetos responsables solidarios o subsidiarios con especial atención a determinados supuestos (sucesión en la titularidad de la empresa, grupos de empresas y administradores) que, de acuerdo con los trabajos de fiscalización desarrollados, serían de total aplicación a los CF.

⁷ En relación con la deuda aplazada no se ha dispuesto de información relativa a la parte con vencimiento a corto y largo plazo, por lo que para valorar el deterioro aplicable a la deuda aplazada se ha aplicado a la totalidad del saldo el coeficiente aplicado a los créditos de presupuesto corriente.

Asimismo, otro ámbito de actuación fijado por la TGSS en estos planes son aquellas empresas deudoras insolventes que mantienen actividad, con el fin de que la ITSS detecte posibles empresas ficticias, derivaciones de responsabilidad, así como la falta de presentación de boletines de cotización.

Como consecuencia de las actuaciones desarrolladas en la aplicación de estos planes anuales de objetivos, de acuerdo con la información facilitada por la Dirección General de la TGSS, se han obtenido los resultados recogidos en el siguiente cuadro (correspondientes a los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización) relacionados con la derivación de responsabilidad de la deuda a otros sujetos solidarios o subsidiarios y respecto a empresas deudoras insolventes con actividad:

Cuadro 35: Resultados de los planes anuales de objetivos

Número de orden	Resultado
1	Inicio de expediente de derivación de responsabilidad al consejo de administración, si bien tras las alegaciones efectuadas se archivó el expediente.
2	Derivación de las deudas del CF por un supuesto de grupo de empresas.
3	Se solicitó informe a la ITSS sobre la posible existencia de un supuesto de sucesión empresarial, pendiente de emisión.
4	Derivación de las deudas del CF por un supuesto de sucesión de empresa.
5	La ITSS concluye que no existe supuesto constitutivo de derivación de responsabilidad.
6	Se inicia expediente de derivación de responsabilidad solidaria por sucesión de empresa.
7	Se solicitó informe a la ITSS sobre posible existencia de responsabilidad de los administradores sociales, pendiente de emisión.
8	Derivación de las deudas del CF hacia su consejo de administración.
9	La ITSS concluye sobre la imposibilidad de efectuar una derivación de responsabilidad hacia los integrantes de la junta directiva.
10	Emisión de actas de infracción y de liquidación por la ITSS.

Fuente: TGSS (Planes anuales de objetivos).

Como se desprende del cuadro anterior, la ejecución de estos planes anuales de objetivos obtuvo como resultado, en relación con los CF, tan solo la derivación de responsabilidad de las deudas motivada por un supuesto de grupo de empresa (en el caso de un CF), sucesión de empresa (en dos CF) y derivación a los administradores (un CF), concluyendo la ITSS, en diferentes ocasiones, que, tras las actuaciones desarrolladas, no se aprecian supuestos constitutivos de derivación de responsabilidad.

Sin embargo, de acuerdo con los trabajos de fiscalización desarrollados, tal y como se expone posteriormente, podrían existir indicios suficientes para iniciar expedientes de derivación de responsabilidad en otros CF, sobre los cuales no haya recaído informe de la ITSS concluyendo la falta de apreciación de supuestos constitutivos de dicha derivación.

Asimismo, entre otros instrumentos formalizados por la TGSS tendentes al seguimiento y control de las deudas se encuentran el convenio de colaboración formalizado entre la AEAT y la TGSS en materia de intercambio recíproco de información y gestión recaudatoria de 20 de mayo de 2009 (modificado mediante adenda de 16 de noviembre de 2011) entre cuyas finalidades se encuentra la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social; el convenio de colaboración formalizado entre la AEAT, la TGSS y la Dirección General de la ITSS para la prevención y corrección del fraude fiscal y a la Seguridad Social de 14 de julio de 2009; y el Plan Integral para la prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social de 5

de marzo de 2010, en cuya aplicación no se han desarrollado actuaciones relacionadas con los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización.

III.3.4.2. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN EN PERIODO VOLUNTARIO

La gestión recaudatoria en el ámbito de la Seguridad Social conlleva el ejercicio de la actividad administrativa conducente a la realización de los créditos y derechos de la Seguridad Social, efectuada por la TGSS a través de sus Direcciones Provinciales.

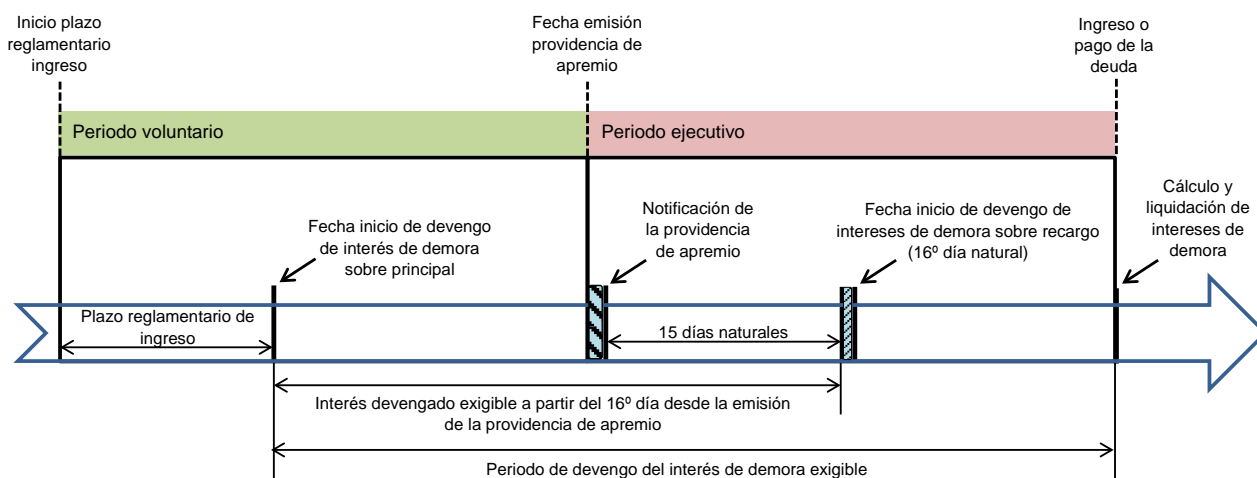
El procedimiento de recaudación viene regulado, fundamentalmente, en el TRLGSS y en el RGRSS, distinguiéndose básicamente las siguientes fases:

Procedimiento de recaudación en periodo voluntario, que es aquel que transcurre entre el inicio del plazo reglamentario de ingreso de los recursos de la Seguridad Social y la emisión de la providencia de apremio.

Procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, que se inicia con la emisión de la providencia de apremio.

A continuación se recoge un flujograma abreviado descriptivo del procedimiento de recaudación de los créditos y derechos de la Seguridad Social.

Flujograma: Procedimiento de recaudación de los créditos y derechos de la seguridad social



De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 del RGRSS el periodo voluntario de recaudación se inicia en la fecha de comienzo del plazo reglamentario de ingreso y se prolonga (siempre y cuando no medie pago ni ninguna otra causa de extinción de la deuda) hasta la emisión de la providencia de apremio, con la que se inicia el periodo de recaudación en vía ejecutiva.

El plazo reglamentario de ingreso es el establecido en las disposiciones específicas aplicables a los distintos recursos de la Seguridad Social y, en el supuesto de que no esté establecido plazo alguno, el plazo reglamentario se inicia con la notificación de la reclamación de deuda y finaliza el último día hábil del mes siguiente al de dicha notificación. En el caso concreto de las cuotas de la Seguridad Social, así como de los recursos que se recauden conjuntamente con ellas, como norma general el plazo reglamentario de ingreso es el mes siguiente al que corresponda su devengo⁸.

⁸ Existen excepciones, como la relativa a las cuotas del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, las cuales han de ingresarse en el mismo mes de su devengo, si bien estas excepciones no son de aplicación en el ámbito objeto de la

Una vez transcurrido el plazo reglamentario de ingreso sin el pago de la deuda, se aplican los correspondientes recargos y comienza el devengo de intereses de demora tanto sobre el principal como sobre los citados recargos. Dichos intereses, no obstante, sólo serán exigibles en el periodo de recaudación ejecutiva, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.2 del precitado RGRSS.

En los trabajos de fiscalización desarrollados no se han observado deficiencias reseñables en este procedimiento de recaudación, a excepción de lo manifestado en el epígrafe III.3.2 de este Informe, con respecto al importe de deuda paralizada desde hace más de cuatro años.

III.3.4.3. APLAZAMIENTOS

De acuerdo con el artículo 31 del RGRSS los órganos de la TGSS podrán conceder aplazamientos para el pago de deudas con la Seguridad Social (a solicitud de los sujetos responsables del pago) cuando la situación económico-financiera y demás circunstancias concurrentes, *“discrecionalmente apreciadas por el órgano competente para resolver”*, les impida efectuar el ingreso de sus débitos en los plazos y términos establecidos con carácter general.

La concesión del aplazamiento debe incluir la totalidad de las deudas pendientes de ingreso en el momento de la solicitud, incluidos los recargos, intereses y las costas exigibles.

Es susceptible de aplazamiento cualquier deuda de Seguridad Social objeto de gestión recaudatoria, salvo las cuotas correspondientes a las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales y la aportación de los trabajadores, las cuales tienen la consideración de cuotas inaplazables y deben ser ingresadas en el plazo de un mes desde la fecha de notificación de la resolución por la que se concede el aplazamiento, constituyendo el resto de la deuda el importe aplazable.

La concesión de un aplazamiento (mediante resolución) conlleva la suspensión del procedimiento de gestión recaudatoria respecto a las deudas aplazadas y a la consideración del deudor al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social.

Esta consideración implica que en la base de datos de deuda general de los CF figuren, en relación con las deudas aplazadas, los cobros por el importe de las cuotas inaplazables, mientras que el importe aplazado figurará como derecho anulado, registrándose fuera de esta base los cobros derivados de los aplazamientos concedidos. En el supuesto de incumplimiento de las condiciones del aplazamiento, la deuda aplazada pendiente de pago vuelve a reintegrarse en la base de datos general de deuda.

De acuerdo con la base de datos certificada por la Dirección General de la TGSS (el 23 de enero de 2018) relativa a la deuda de los CF, en situación de aplazamiento, durante el periodo de 1 de enero de 2010 a 31 de diciembre de 2017, el número de aplazamientos concedidos, así como el importe de la deuda aplazada desglosada por años es la que se refleja en el siguiente cuadro:

Cuadro 36: Importe de las concesiones de aplazamiento por ejercicio

(en euros)

Año	Número de aplazamientos	Importe total de deuda aplazada
2010	29	5.497.937,24
2011	16	4.101.148,55
2012	38	9.298.208,54
2013	36	8.624.705,30
2014	22	3.985.541,27
2015	26	5.829.547,55
2016	17	2.215.831,84
2017	24	3.000.139,03
Total	208	42.553.059,32

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda en situación de aplazamiento).

De acuerdo con el cuadro anterior el número de aplazamientos concedidos en el periodo temporal objeto de fiscalización asciende a un total de 208, si bien en dicho periodo estuvieron vigentes un total de 227 aplazamientos (concedidos a 93 CF) de los cuales 208 fueron concedidos dentro del citado periodo temporal por un importe de 42.533.059,32 euros y los 19 aplazamientos restantes fueron concedidos con anterioridad a 2010 (por un importe de 5.376.581,96 euros), arrojando un importe total de deuda aplazada de 47.929.641,28 euros.

A 31 de diciembre de 2017 se encuentran vigentes 26 aplazamientos (14 de los cuales se han concedido en el propio año), ascendiendo inicialmente el importe aplazado a 5.729.509,76 euros y el saldo pendiente de pago a dicha fecha a 3.835.002,91 euros (Ver cuadro nº 28), mientras que un total de 201 aplazamientos vigentes durante el periodo temporal objeto de la presente fiscalización, a dicha fecha, ya habían finalizado.

En el siguiente cuadro se recogen los aplazamientos vigentes a 31 de diciembre de 2017 así como los finalizados, desglosando por ejercicios las causas de su finalización (pago de los créditos adeudados, anulación -debido a un error en su concesión, sentencia judicial o resolución administrativa-, solicitud de reconsideración -motivada por incremento de la cuantía aplazada y/o del plazo de amortización concedido- e incumplimiento de las condiciones establecidas en la resolución de concesión):

Cuadro 37: Aplazamientos vigentes y finalizados a 31 de diciembre de 2017

Años	Número de aplazamientos concedidos	Vigentes	Finalizados				
			Pago	Incumplimiento	Reconsideración	Anulación por error de tramitación en la concesión	Anulación por sentencia judicial o resolución administrativa
2007 a 2009	19	0	5	12	1	1	0
2010	29	0	4	19	6	0	0
2011	16	0	1	9	5	0	1
2012	38	0	6	21	10	1	0
2013	36	2	10	20	3	1	0
2014	22	2	5	13	2	0	0
2015	26	3	4	12	7	0	0
2016	17	5	4	6	2	0	0
2017	24	14	1	5	0	3	1
Total	227	26	40	117	36	6	2

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda en situación de aplazamiento).

Según se desprende del cuadro anterior, el número de aplazamientos liquidados (40) por pago total de la deuda representan, tan solo, un 17,62% sobre el total de aplazamientos concedidos (227). Siete de ellos fueron objeto de una reconsideración previa y otros siete fueron incumplidos con anterioridad a la liquidación final de los mismos.

Asimismo, se observa que la mayor parte de los aplazamientos concedidos (227) finalizaron por incumplimiento de los mismos (117), lo cual representa un 51,54% sobre el total de aplazamientos concedidos.

Si bien la concesión de estos aplazamientos se ha efectuado de acuerdo con la normativa aplicable, los porcentajes arrojados de aplazamientos liquidados e incumplimientos producidos cuestiona la eficacia de su concesión como procedimiento de cobro de las deudas generadas por este colectivo durante el periodo objeto de fiscalización, debiendo incrementarse las garantías a constituir para la concesión del aplazamiento de estas deudas ya que, recordemos, el artículo 31 del RGRSS determina que los órganos de la TGSS podrán conceder aplazamientos cuando la situación económico-financiera y demás circunstancias concurrentes "(...) *discrecionalmente apreciadas por el órgano competente para resolver (...)*" impida a los deudores efectuar el ingreso de sus débitos en plazo.

Las principales causas de incumplimiento de los aplazamientos han sido las siguientes: generación de nueva deuda (67), impago de los vencimientos (36), no constitución de garantía en plazo (7) y no hacer frente al pago del tercio del importe aplazado en los casos de exención regulados en el artículo 33 del RGRSS (2).

La mayor parte de los incumplimientos producidos (117) vienen motivados por la generación de una nueva deuda durante la vigencia del aplazamiento (67), lo cual representa un porcentaje del 57,26%, si bien dicho porcentaje podría verse aumentado ya que del análisis de una muestra de 67 expedientes de aplazamiento concedidos a 22 CF se ha observado la generación de nuevas deudas durante la vigencia del aplazamiento que, sin embargo, no han conllevado la emisión de una resolución de incumplimiento, contrariamente a lo dispuesto en el artículo 36.2 del RGRSS en virtud del cual "Se considerará incumplido el aplazamiento en el momento en que el beneficiario

deje de mantenerse al corriente en el pago de sus obligaciones con la Seguridad Social, con posterioridad a su concesión” (Este incumplimiento se ha observado en cuatro CF)⁹.

Además, del análisis de la muestra de expedientes de aplazamientos concedidos, así como de la información obrante en las aplicaciones informáticas de gestión utilizadas por la TGSS se han observado las siguientes deficiencias específicas en esta materia:

1. De acuerdo con el artículo 35.6 del RGRSS, una de las causas de denegación de la solicitud de aplazamiento viene motivada porque *“el solicitante haya incurrido en reiterados incumplimientos de aplazamientos anteriormente concedidos”*.

Si bien en dicho artículo no se cuantifica el número específico de incumplimientos que conllevaría la denegación de una solicitud de aplazamiento, se ha verificado la existencia de CF con un número de incumplimientos relevantes.

Así a un CF se le han concedido, en el periodo temporal objeto de fiscalización, seis aplazamientos, de los cuales cinco han sido incumplidos y el sexto se encuentra vigente al cierre del ejercicio 2017, encontrándose el club actualmente sometido a un procedimiento concursal.

Asimismo a otro club se le concedieron cinco aplazamientos (el cuarto de ellos con exención de garantías por causas extraordinarias) incumpliendo todos ellos, disolviéndose finalmente el club en 2015.

2. En caso de incumplimiento de las condiciones de pago del aplazamiento se proseguirá el procedimiento de apremio que se hubiera iniciado antes de su concesión, procediendo los órganos de recaudación a ejecutar las garantías que se hubieran constituido. Si bien esta es la previsión contenida en el artículo 36 del RGRSS, de la información obrante en las aplicaciones informáticas de la TGSS no parece deducirse que se haya procedido (o se hayan iniciado los trámites preceptivos) en ninguno de los casos de incumplimientos analizados, a la ejecución de las garantías constituidas, optándose por la concesión de un nuevo aplazamiento. Además, en numerosas ocasiones, el nuevo aplazamiento fue concedido en base a la garantía constituida para la concesión del anterior aplazamiento incumplido¹⁰ (esta situación se produjo en 9 CF).

Con respecto a las garantías a constituir para la concesión de un aplazamiento, el artículo 33 del precitado texto legal dispone que el cumplimiento del aplazamiento debe asegurarse mediante garantía suficiente para cubrir el importe principal de la deuda, recargos, intereses y costas.

No obstante, el apartado 4 del precitado artículo excepciona de constitución de garantías, entre otros, los siguientes supuestos:

1. Cuando el total de la deuda aplazable sea igual o inferior a 30.000 euros, o cuando, siendo esta inferior a 90.000 euros, se acuerde que se ingrese al menos un tercio de esta última antes de que hayan transcurrido diez días desde la notificación de la concesión y el resto en

⁹ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que este servicio común se encuentra inmerso en pleno proceso de automatización de los incumplimientos de aplazamientos, habiéndose implantado desde octubre de 2017 el relativo a la causa de impago por vencimiento, estando muy próxima la implantación del relativo a la causa de generación de nueva deuda.

¹⁰ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que no considera que exista una vulneración del artículo 36 del RGRSS ya que, teniendo en cuenta la capacidad de decisión del órgano gestor de cara a adoptar la mejor fórmula de recuperación del crédito, puede estimarse más conveniente la concesión de un nuevo aplazamiento para la recuperación del crédito con mantenimiento de la garantía existente, en lugar de la ejecución inmediata de dicha garantía. Este Tribunal de Cuentas no puede compartir este criterio a la vista de la claridad con la que se pronuncia el precitado artículo 36 (*“En caso de incumplimiento...se proseguirá, sin más trámite, el procedimiento de apremio...En dicho procedimiento de apremio los órganos de recaudación procederán en primer lugar a ejecutar las garantías que se hubieran constituido...”*).

los dos años siguientes. Estas cantidades pueden ser modificadas por resolución del Director General de la TGSS.

2. En aquellos aplazamientos donde, por concurrir causas de carácter extraordinario que así lo aconsejen, el titular de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social autorice expresamente la exención de garantías, previa propuesta favorable del Director General del precitado servicio común.

De acuerdo con la información obrante en las aplicaciones informáticas de gestión de la TGSS, la modalidad de garantía constituida en los aplazamientos concedidos en el periodo fiscalizado es la que se refleja en el siguiente cuadro:

Cuadro 38: Modalidad de garantía constituida

Modalidad de garantía	Número de aplazamientos
No se constituye garantía	116
Anotación preventiva de embargo	9
Aval	8
Hipoteca Inmobiliaria	33
Cesión de derechos económicos	26
Otros	35
Total	227

Fuente: TGSS (Transacción informática relativa a las deudas en situación de aplazamiento)

Como se desprende del cuadro anterior en un 51,10% de los aplazamientos concedidos no se constituyó ningún tipo de garantía. Si bien todos estos aplazamientos se encuentran dentro de uno de los supuestos de exención recogidos en el mencionado artículo 33 del RGRSS, se ha observado que un 14,66% de los mismos responde a aplazamientos exentos de constitución de garantías “*por causas de carácter extraordinario*”, cuya concesión, en ocasiones, no se considera debidamente fundamentada (en dos aplazamientos se modifican las condiciones estipuladas en los aplazamientos concedidos anteriormente, y otro aplazamiento se concede con autorización de exención de garantía, a pesar de haber incumplido previamente tres aplazamientos)¹¹.

En relación con la documentación justificativa requerida para la constitución de estas garantías, establecida en diferentes instrucciones internas de la Dirección General de la TGSS, se han observado las siguientes deficiencias:

1. De forma generalizada no se exige la declaración responsable y/o justificación documental relativa a la imposibilidad de obtener aval o certificado de seguro de caución por parte del CF solicitante.
2. En numerosas ocasiones se constituyen garantías sin tomar en consideración la situación económico-financiera del CF deudor (incurso en un procedimiento concursal), provocando la constitución de una garantía insuficiente.

¹¹ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que en alguno de los casos señalados en el Informe se han tramitado nuevos expedientes de aplazamiento, como solución a incidencias técnicas o errores administrativos, no realizándose de nuevo el trámite de autorización de exención de garantías, previamente autorizado en los expedientes iniciales. No obstante, este Tribunal de Cuentas no comparte este criterio dado que en estos supuestos se han modificado las condiciones establecidas en los aplazamientos reconsiderados o anulados.

3. En otros supuestos, no se cumplen los requisitos de constitución de garantías establecidos en el artículo 28 del RGRSS¹² (en 8 CF).
4. En otras ocasiones, las garantías fueron constituidas fuera del plazo reglamentario (en 5 CF).

Por último, como se ha expuesto anteriormente, de acuerdo con el artículo 19 de la LD, los clubes, o sus equipos profesionales, que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, deben adoptar la forma de SAD. En aplicación de este precepto, la gran mayoría de los CF incluidos en esta fiscalización procedieron a adoptar la forma jurídica de SAD, conservando su personalidad jurídica bajo la nueva forma societaria según lo dispuesto en el artículo 4 del entonces vigente Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas (actualmente Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio).

Sin embargo, adoptada esta nueva forma jurídica se ha comprobado que, en determinadas ocasiones (como ocurre en el caso de dos CF) se han concedido aplazamientos, de forma simultánea, a ambos clubes, a pesar de tratarse de la misma persona jurídica, uno bajo la forma jurídica de SAD y el otro como CF (en las aplicaciones informáticas de la TGSS consta la correspondiente escritura de transformación).

Asimismo, en otros CF se ha verificado que la SAD tenía deuda que no ha sido considerada en el aplazamiento concedido al CF, ni tampoco ha sido considerada a los efectos de denegar la concesión de aplazamiento de este último club (al no encontrarse al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social). Esta misma situación se ha producido en otros clubes donde se ha producido el embargo de cuentas corrientes a la SAD, mientras que se concedía un aplazamiento al club que permanece bajo la forma jurídica de CF.

Todas estas situaciones, donde solo son consideradas las deudas del NIF del CF solicitante, con independencia de las que pueda generar tras su transformación bajo otra forma jurídica, o viceversa, podrían estar vulnerando el artículo 32.3 del RGRSS al preceptuar que un aplazamiento debe incluir la totalidad de las deudas aplazables en el momento de la solicitud, así como el artículo 36.2 del citado texto legal en virtud del cual se considera incumplido un aplazamiento en el momento en que el beneficiario deja de mantenerse al corriente en el pago de sus obligaciones con la Seguridad Social y su artículo 33 dado que el importe a cubrir con la garantía que ha de asegurar el cumplimiento del aplazamiento es menor si se consideran las deudas de un solo NIF¹³.

III.3.4.4. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN EN VÍA EJECUTIVA

Agotado el procedimiento de recaudación en periodo voluntario se inicia el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva con la emisión de la providencia de apremio la cual *“(...) constituye el título ejecutivo suficiente para el inicio del procedimiento de apremio por la Tesorería General de la Seguridad Social y tiene la misma fuerza ejecutiva que las sentencias judiciales para proceder contra los bienes y derechos de los responsables del pago de la deuda”*, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84.1 del RGRSS.

En este procedimiento se distinguen dos fases de gestión dependiendo de si los documentos de deuda han sido o no remitidos a las URES, como unidades competentes para la ejecución forzosa del patrimonio del deudor, de acuerdo con lo indicado en el artículo 2.3 del RGRSS.

¹² En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que, en la mayor parte de los casos, no se llegó a constituir la garantía debido a la generación de una nueva deuda que conllevó el incumplimiento de los respectivos aplazamientos.

¹³ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que el aplicativo de aplazamientos, al considerar como empresa a cada NIF, no permite la tramitación en un solo expediente de un aplazamiento de deuda correspondiente a diferentes NIFs.

Emitida la providencia de apremio y, antes de la remisión de los documentos a la URE, la deuda exigible se encuentra formada por el principal de la deuda y el recargo (20%, elevándose a un 35% en los supuestos recogidos en el artículo 30 del TRLGSS).

Agotada esta fase sin el ingreso de la deuda se inicia la vía ejecutiva en la URE con el cargo, en dicha Unidad, de todos los documentos/títulos ejecutivos de un mismo sujeto responsable, generando los intereses de demora tanto sobre el principal de la deuda (desde el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de ingreso) como sobre su recargo (desde el vencimiento del plazo de quince días naturales desde la notificación de la providencia de apremio).

A estos efectos constituye un documento o título ejecutivo de deuda, cada una de las deudas generadas por el deudor (v.gr.: cada mes de liquidación de cuotas pendientes de abono constituye un documento de deuda) acumulándose en esta fase del procedimiento en un expediente ejecutivo todos los documentos de deuda de un mismo sujeto responsable, siendo exigibles, en su caso, las costas generadas para el cobro de la deuda, además del principal, recargo e intereses de demora devengados.

De conformidad con el artículo 87 del RGRSS una vez que la providencia de apremio es firme en vía administrativa, sin que se haya efectuado el ingreso, el recaudador ejecutivo insta la ejecución de las garantías existentes y, en su caso, procede al embargo de los bienes y derechos del responsable de la deuda para el cobro forzoso de la misma, mediante su enajenación o adjudicación a la TGSS.

A continuación se exponen los resultados obtenidos en los trabajos de fiscalización desarrollados relacionados, tanto con las actuaciones efectuadas por los órganos recaudadores de la TGSS tendentes a la ejecución forzosa de los bienes y derechos de los CF -con el fin de lograr el cobro de sus deudas- como sobre las consecuencias económico-financieras que la declaración de estas deudas como créditos incobrables (motivada, principalmente, por la situación de insolvencia en que se encuentran estos clubes) han generado en el patrimonio de la Seguridad Social.

Previamente a la exposición de estos resultados, es necesario manifestar que, con carácter general, del análisis efectuado sobre los expedientes ejecutivos objeto de muestra (32), se ha verificado que los órganos recaudadores de la TGSS han emprendido las actuaciones legales y reglamentarias establecidas para lograr el cobro de las deudas contraídas por los CF, si bien, como se expone posteriormente, en numerosas ocasiones dichas actuaciones han resultado infructuosas debido a las causas que se señalan.

Del total de expedientes objeto de muestra, 16 de ellos corresponden a CF que no se encontraban incurso en procedimientos concursales, mientras el resto (16) corresponden a CF sometidos a dicha situación procedimental.

Debido a las especiales circunstancias que tanto la declaración del procedimiento concursal como la posterior aprobación, en su caso, del convenio general de acreedores conllevan en el procedimiento recaudatorio de la TGSS, se ha considerado conveniente analizar estos CF de forma diferenciada.

III.3.4.4.1 *Clubes no sometidos a procedimientos concursales*

En el siguiente cuadro se recogen los expedientes ejecutivos objeto de muestra correspondientes a los clubes no sometidos a procedimientos concursales reflejando el número e importe de deuda del expediente, así como el importe de los créditos incobrables provisionales y definitivos calificados por la TGSS a 31 de diciembre de 2017:

Cuadro 39: Expedientes ejecutivos correspondientes a CF no sometidos a procedimientos concursales

(en euros)

Número expediente ejecutivo	Importe de deuda	Créditos incobrables provisionales	Créditos incobrables definitivos
46 08 11 00712138	776.894,14	74.501,30	700.381,18
21 03 12 01411190	407.419,35	208.402,99	0,00
11 03 05 00063904	520.679,35	50.260,44	350.558,03
08 03 07 00470193	323.439,41	0,00	248.663,50
35 02 13 00318275	532.606,62	0,00	0,00
06 01 11 00235823	413.026,22	50.718,82	362.252,37
51 01 12 00057786	289.690,75	289.690,75	0,00
30 04 11 00576600	210.260,29	140.253,57	68.897,28
30 05 09 00047672	261.224,34	14.371,33	244.626,71
07 05 11 00196705	645.947,89	3.486,49	642.156,01
50 04 11 00655927	78.675,19	66.814,34	11.136,07
30 03 11 00620466	183.711,63	145.712,43	37.999,20
30 05 10 00490869	53.564,89	0,00	53.564,89
14 03 09 00016273	546.052,79	406.828,12	0,00
35 04 09 00401791	519.752,17	502.455,01	0,00
35 01 08 00192557	552.002,89	6.202,32	233.437,13
Total	6.314.947,92	1.959.697,91	2.953.672,37

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda extraída del FGR).

Los CF, así como cualquier persona física/jurídica, pueden tener abiertos uno o varios expedientes ejecutivos, habiendo sido objeto de muestra específica sólo los expedientes ejecutivos referenciados en el cuadro anterior.

Como se refleja en este cuadro, el importe acumulado de estos expedientes ejecutivos (sin tomar en consideración los expedientes correspondientes a los CF sometidos a procedimientos concursales) asciende a un total de 6.314.947,92 euros. Como consecuencia de la finalización del procedimiento de apremio desarrollado, las Direcciones Provinciales competentes han procedido a declarar la situación de incobrables de estos créditos (provisionales y definitivos), sobre un total acumulado de 4.913.370,28 euros, lo cual representa un porcentaje del 77,81% del importe de la deuda, correspondiendo la inmensa mayoría a CF que han participado, durante el periodo temporal fiscalizado, en la competición oficial de segunda división B o inferiores y, en ocasiones, estos CF han desaparecido durante el citado periodo.

Debido al elevado porcentaje de declaración de créditos incobrables efectuados en el periodo temporal objeto de fiscalización, se han efectuado actuaciones fiscalizadoras (a través del análisis de la base de datos de deuda certificada por la TGSS) sobre la totalidad de los créditos incobrables dictados por los órganos competentes de este servicio común, cuyo análisis se expone a continuación.

El RGRSS preceptúa en su artículo 129.1 que *“Se calificarán administrativamente como incobrables aquellos créditos que no hayan podido hacerse efectivos en su totalidad una vez agotado el procedimiento de apremio seguido contra los bienes y derechos conocidos y embargables de los sujetos responsables (...). También se calificarán como incobrables los créditos que no puedan hacerse efectivos en su totalidad cuando de los únicos bienes o derechos*

conocidos del responsable de la deuda sólo pudieran resultar ingresos posteriores de cuantía notoriamente insuficiente para su cancelación, sin perjuicio de las rehabilitaciones sucesivas que procedan a efectos de la aplicación de tales ingresos al pago de la deuda”.

Por su parte el artículo 130.1 del mencionado texto normativo manifiesta que *“La calificación administrativa de un crédito como incobrable no afecta a la obligación de pago del responsable de la deuda ni a la sujeción de su patrimonio a dicha responsabilidad, pudiendo seguirse de nuevo el procedimiento de apremio contra aquel o ejercitarse por la Tesorería General de la Seguridad Social cuantas acciones para su cobro le correspondan con arreglo a las leyes, (...), en tanto no se extinga la acción administrativa para su cobro”.*

Como se desarrolla posteriormente, la calificación administrativa de un crédito como incobrable conlleva su baja en contabilidad, procediéndose a la data de los títulos ejecutivos en que se desglose dicho crédito, si bien, dicha calificación tiene un carácter provisional, pues el órgano de recaudación debe continuar efectuando las comprobaciones oportunas tendentes a verificar la adquisición de nuevos bienes o derechos por los responsables del pago de la deuda (hasta que se extinga la acción administrativa para su cobro), en cuyo caso se proseguirá el procedimiento de apremio, rehabilitándose el crédito incobrable mediante el correspondiente contraído en cuentas.

Por su parte, la extinción definitiva de los créditos de la Seguridad Social se regula en el artículo 42.1 del texto anterior donde se manifiesta que *“La obligación de pago de las cuotas de la Seguridad Social y de los conceptos de recaudación conjunta, así como de los recargos sobre unos y otras, prescribirá a los cuatro años, a contar desde la fecha en que finalice el plazo reglamentario de ingreso de aquéllas”* así como en su artículo 131 donde se regula que *“Se extinguirá definitivamente la acción administrativa de cobro de aquellos créditos calificados incobrables que no hubieran sido objeto de rehabilitación en el plazo de prescripción”*, plazo que se inicia desde la fecha de notificación de la última actuación ejecutiva que lo hubiera interrumpido.

Transcurrido este plazo de prescripción (cuatro años) para la acción administrativa de cobro sin que se hubiese rehabilitado el crédito, el/la Director/a provincial (a propuesta de la URE competente), o el titular del órgano en quien delegue dicta resolución administrativa declarando la extinción definitiva del crédito incobrable, la cual conlleva el cese de la obligación de pago de las deudas por parte de sus responsables al concurrir las causas legales o reglamentarias que implican la no exigibilidad del crédito y, en consecuencia, esta data tiene un carácter no rehabilitable.

En este mismo sentido se manifiesta la Resolución de 20 de mayo de 2003, de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social, por la que se regula el procedimiento para la declaración de la extinción de créditos y derechos de la Seguridad Social incobrables o no exigibles en vía de apremio.

Además como desarrollo de la normativa anterior la Dirección General de la TGSS aprobó la Circular 3-004-2009, de 22 de julio, sobre *“Instrucciones sobre la extinción de créditos y derechos de la Seguridad Social por prescripción, insolvencia u otras causas de no exigibilidad, así como para la gestión de datas y cambios de situación de los títulos ejecutivos”*, entre cuyos objetivos se encuentra el de *“uniformar la actuación de las Direcciones Provinciales al establecerse un procedimiento común en los supuestos de data”*, objetivo que no se ha logrado debido a la heterogeneidad existente en el procedimiento aplicado por las distintas Direcciones Provinciales en esta materia, sobre todo en aquellas situaciones derivadas de procedimientos concursales, como se expone posteriormente.

La base de datos de deuda de los CF, correspondiente al periodo de 1 de enero de 2010 a 31 de diciembre de 2017, certificada por la Dirección General de la TGSS, recoge todos los créditos incobrables (insolvencias) provisionales y definitivos declarados en este periodo; si bien, de conformidad con el procedimiento establecido en la precitada Circular 3-004-2009, se ha verificado que cuando se produce el cobro parcial de un crédito incobrable datado con carácter provisional, se procede a rehabilitar dicho crédito en su totalidad, contabilizándose el cobro efectuado y datándose

de nuevo por el saldo pendiente, efectuándose esta operatoria tantas veces como cobros parciales se produzcan.

Si bien dicha forma de actuación es acorde con lo dispuesto en el artículo 129.1 del RGRSS (“(...) *sin perjuicio de las rehabilitaciones sucesivas que procedan a efectos de la aplicación de tales ingresos al pago de la deuda*”) y en la mencionada Circular 3-004-2009, sin embargo, esta operatoria provoca altas y bajas sucesivas en los movimientos de deuda que no responden a dicha naturaleza ya que, ni las sucesivas altas de deuda por el saldo pendiente tienen la naturaleza de reconocimiento de un derecho de cobro, ni las sucesivas bajas por insolvencia tienen la naturaleza de cancelación de créditos por insolvencia del deudor, generando una acumulación de duplicidades de registro de operaciones en concepto tanto de reconocimiento de deuda, como de bajas por insolvencia y anulaciones de derechos que, si bien no afectan al saldo de deuda pendiente de cobro a final de ejercicio, sí podrían incumplir los criterios de registro y reconocimiento contable de los activos en las cuentas anuales establecidos en la primera parte –Marco Conceptual- de la APGCPSS`11¹⁴.

Debido a estas duplicidades, el análisis de los créditos incobrables netos (provisionales y definitivos) dictados por los órganos competentes de la TGSS para cada uno de los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización ha sido elaborado por este Tribunal, con el fin de determinar el importe de los créditos declarados incobrables generados por los citados clubes durante el periodo fiscalizado.

En el ANEXO 7 se muestran la totalidad de los créditos incobrables, tanto provisionales como definitivos, declarados por los órganos recaudadores de la TGSS, a lo largo del periodo temporal objeto de fiscalización.

Tal y como se recoge en el precitado anexo los créditos incobrables provisionales dictados por la TGSS con respecto a estos CF, en el periodo de 1 de enero de 2010 a 31 de diciembre de 2017, ascienden (de acuerdo con las comprobaciones efectuadas por el Tribunal) a un total neto de 5.999.893,49 euros, siendo de 6.854.130,84 euros los créditos incobrables definitivos netos dictados en ese mismo periodo.

Al igual que en los expedientes ejecutivos objeto de muestra, la inmensa mayoría de créditos incobrables corresponden a CF que, durante el periodo fiscalizado, militaron en segunda división B o categorías inferiores, produciéndose, en ocasiones, la desaparición de algunos de estos clubes (doce CF).

En consecuencia, el importe total de deuda declarada incobrable, de acuerdo con los trabajos de fiscalización desarrollados, a lo largo del periodo temporal objeto de fiscalización, correspondiente a los CF, asciende a un importe de 12.854.024,33 euros, de los cuales 6.854.130,84 euros se encuentran a 31 de diciembre de 2017 declarados incobrables definitivos, provocando una pérdida en el patrimonio de la Seguridad Social derivado de la falta de ingreso de estos recursos públicos, que se verán incrementados, de forma considerable, cuando extinguida la acción administrativa de cobro, los créditos datados con carácter provisional (5.999.893,49 euros) procedan, presumiblemente, a ser datados con carácter definitivo, dada la difícil situación económico-financiera por la que atraviesan los CF incursos en estas situaciones (verificada por este Tribunal en el desarrollo de los trabajos de fiscalización) ya que el procedimiento de apremio incoado por la TGSS, hasta el momento, ha resultado infructuoso y, en ocasiones, los CF afectados se encuentran disueltos.

¹⁴ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que el registro y reconocimiento contable de los activos no es competencia de dicho servicio común, por lo que no se está incumpliendo ningún criterio de registro y reconocimiento contable. Esta alegación no es compartida por este Tribunal de Cuentas puesto que, si bien es cierto que a la IGSS le corresponde dirigir y gestionar la contabilidad de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social, no obstante, el Director General de la TGSS, en su condición de cuentadante atribuida por el artículo 138 de la LGP, es responsable de la información contable, correspondiéndole la rendición de las cuentas de una forma veraz y, en consecuencia, instar la modificación de los procedimientos contables.

Además, este importe de créditos declarados incobrables, expuesto anteriormente, se ve incrementado por los importes de quita derivados de los porcentajes establecidos en las sentencias de aprobación de los convenios generales de acreedores de aquellos CF que se han encontrado o se encuentran, a 31 de diciembre de 2017, incursos en procedimientos concursales, los cuales se analizan en el título III.3.4.4.2 de este Informe, dado que este importe de quita ha de ser anulado de la deuda pendiente, generando, de nuevo, pérdidas en el patrimonio de la Seguridad Social.

Con independencia de lo expuesto anteriormente, del análisis de los expedientes ejecutivos objeto de muestra (relacionados en el cuadro nº 39), así como de la información obrante en las aplicaciones informáticas de gestión utilizadas por la TGSS, se han obtenido las siguientes deficiencias generales en relación con los CF no sometidos a procedimientos concursales:

- En solo dos expedientes ejecutivos analizados, se ha dictado, por parte del titular de la Dirección Provincial competente, la resolución administrativa declarando la extinción definitiva del crédito incobrable (cuando dicho crédito figura datado con este carácter en las aplicaciones informáticas), incumpliendo de esta forma el apartado 3.2.1.1 de la mencionada Circular 3-004-2009 de la Dirección General de la TGSS, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 131 del RGRSS y 84 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas al tratarse del acto administrativo que determina la finalización del procedimiento y, con ello, el cese de la obligación de pago de las deudas por los sujetos responsables¹⁵.
- La aplicación informática “GDOC” no recoge, en numerosas ocasiones, la documentación (generada a partir de la implantación de esta aplicación en mayo de 2016) derivada de la tramitación de los expedientes formalizados como consecuencia del procedimiento de recaudación de las deudas, cuando la finalidad de su implantación es el alta de expedientes y documentos, así como la consulta y modificación de los mismos almacenados en el Sistema de Gestión Documental y Archivo Electrónico, tal como dispone el manual de la citada aplicación, dificultando, con ello el seguimiento y control de los expedientes a través de la misma.
- La citada Circular 3-004-2009 así como la Circular 8-003-2013, de 15 de noviembre, relativa, esta última, a la reclamación de deuda por declaración de derivación de responsabilidad, establece en su Instrucción Octava 3.1 que la calificación de incobrabilidad de un crédito “(...) exige el agotamiento del procedimiento de apremio frente a todos los sujetos responsables del pago, momento en el que, por tanto, cobra transcendencia la averiguación de posibles sujetos responsables por derivación”. Sin embargo, de la documentación obrante en los expedientes ejecutivos analizados, no se observa el inicio (por los órganos competentes de la TGSS) de actuaciones encaminadas a averiguar la posible existencia de supuestos constitutivos de derivación de responsabilidad de la deuda. El análisis específico de cada supuesto se recoge en los apartados de deficiencias específicas.

Al margen de las deficiencias generales expuestas anteriormente, se han observado las siguientes deficiencias, de carácter específico, en la tramitación de los expedientes ejecutivos relacionados con los CF no incursos en procedimientos concursales:

1. En el año 2015 la Dirección Provincial competente declaró la derivación de responsabilidad solidaria por deudas a la Seguridad Social de un CF, incluido en el ámbito de fiscalización, a una SAD, ya que el primero de ellos se encontraba en situación de baja sin trabajadores desde el año 2012 al haberse transformado en SAD. Ambos equipos disponen de los mismos dígitos en su NIF, variando su letra (“G” y “A”, respectivamente) de acuerdo con su

¹⁵ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que, en la actualidad, se está registrando informáticamente la situación de la extinción definitiva del crédito, si bien, se va a modificar dicho procedimiento de gestión en la aplicación informática para que de forma automática y, con carácter simultáneo a la declaración de extinción del crédito, se emita la resolución administrativa declarando dicha extinción definitiva.

forma jurídica; sin embargo los CCC asociados a cada club son diferentes, provocando la permanencia de deuda pendiente de abono en ambos clubes.

La Dirección Provincial dictó la resolución de derivación de responsabilidad de la deuda entre ambos clubes pasados más de tres años, debido a que la transformación jurídica efectuada en el año 2012 conllevó, también, la modificación del CCC principal, campo este último utilizado por la TGSS como identificador principal de la deuda, dificultando con ello la localización de posibles supuestos de derivación de responsabilidad.

Esta afirmación se ve confirmada en aquellos supuestos donde estas transformaciones jurídicas no han conllevado una modificación del CCC principal, donde la TGSS no ha procedido a declarar una derivación de responsabilidad de la deuda, sino que se ha producido una continuidad de la misma, asumiendo la nueva SAD la deuda pendiente de abono del CF extinguido.

2. En el año 2012 un club incluido en el ámbito de fiscalización se disolvió, procediendo varios directivos de este club, en el año siguiente, a fundar un nuevo club con un nombre muy similar y utilizando la misma equipación del club extinguido.

A pesar de la creación del nuevo club, en el expediente ejecutivo no se ha observado la realización de averiguaciones tendentes a lograr una posible derivación de responsabilidad de la deuda al tratarse de una persona jurídica distinta, provocando que, tras la finalización del procedimiento recaudatorio, la TGSS datase, con carácter definitivo, los créditos pendientes de pago, generando el club extinguido un crédito incobrable definitivo, en el patrimonio de la Seguridad Social, por importe de 642.156,01 euros¹⁶.

III.3.4.4.2 Clubes sometidos a procedimientos concursales

Como se ha expuesto anteriormente, entre los expedientes ejecutivos analizados con el fin de verificar el procedimiento de recaudación aplicado por los órganos recaudadores de la TGSS, se encuentran 16 CF que, en algún momento del periodo temporal objeto de fiscalización, se han encontrado, o se encuentran a 31 de diciembre de 2017, incursos en un procedimiento concursal.

En el siguiente cuadro se relacionan estos expedientes identificando el número e importe de deuda de los expedientes ejecutivos así como el importe de los créditos incobrables provisionales y definitivos calificados por la TGSS a 31 de diciembre de 2017:

¹⁶ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que durante los trabajos de fiscalización no se ha planteado por este Tribunal de Cuentas ninguna cuestión concreta sobre las posibles actuaciones realizadas en materia de derivación de responsabilidad en relación a dicho club, por lo que esta cuestión no se ha podido verificar, ni documentar. Sin embargo, durante dichos trabajos se requirió el expediente completo de dicho club donde no se localizó la documentación señalada.

Cuadro 40: Expedientes ejecutivos correspondientes a CF sometidos a procedimientos concursales

(en euros)

Número expediente ejecutivo	Importe de deuda	Créditos incobrables provisionales	Créditos incobrables definitivos
41 02 10 00263835	164.603,81	0,00	0,00
36 04 09 00189757	187.524,60	0,00	0,00
24 01 05 00176351	1.679.100,98	0,00	0,00
18 01 02 00110989	4.109.838,28	0,00	0,00
21 01 11 00844757	4.266.589,48	0,00	0,00
11 02 08 00115131	1.221.132,22	0,00	0,00
03 09 08 00451174	272.454,34	0,00	0,00
15 05 01 00099023	1.512.079,28	0,00	1.434.233,61
11 03 88 00068055	6.524.607,43	546.910,74	0,00
03 02 10 00498434	1.569.967,99	285.457,77	918.322,61
34 01 08 00183111	211.849,68	143.621,36	0,00
06 05 12 00315709	869.179,10	807.976,33	0,00
04 02 12 00067600	1.029.833,04	1.002.213,34	0,00
46 15 15 00237137	171.723,00	0,00	0,00
25 01 00 00155750	5.139.908,61	0,00	0,00
29 09 11 00050441	87.427,09	87.374,53	0,00
Total	29.017.818,93	2.873.554,07	2.352.556,22

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda extraída del FGR y base de datos de procedimientos concursales).

Como se muestra en el cuadro anterior, a 31 de diciembre de 2017, tras las actuaciones desarrolladas por la TGSS en el procedimiento de apremio incoado y, de acuerdo con la fase en que se encuentra el procedimiento concursal aprobado en los CF objeto de muestra, la TGSS ha declarado como créditos incobrables provisionales un importe total de 2.873.554,07 euros, elevándose a 2.352.556,22 euros los créditos declarados como definitivos. No obstante, los CF sin declaración de créditos incobrables corresponden a clubes, en situación de procedimiento concursal, cuyos créditos pendientes de pago se encuentran en situación de quita o espera, con las limitaciones que esta información ofrece dadas las incongruencias y la falta de información que la aplicación informática de gestión de los procedimientos concursales contiene, tal y como se ha verificado en los trabajos de fiscalización, que se exponen a continuación¹⁷.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.1 de la LC *“Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor”*, a excepción de aquellos procedimientos de apremio cuya providencia se hubiera dictado antes de la declaración del concurso y siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

Asimismo, aprobado, en su caso, el convenio general de acreedores cesan los efectos de la declaración del concurso, recuperando la TGSS sus facultades de ejecución sobre los créditos que no se encuentran sometidos al convenio (créditos privilegiados y créditos contra la masa) iniciando, o continuando, el procedimiento recaudatorio.

Con el fin de verificar las actuaciones desarrolladas por la TGSS sobre la totalidad de los CF que, en el periodo objeto de fiscalización, se han encontrado o se encuentran a 31 de diciembre de 2017 incursos en un procedimiento concursal, se solicitó una base de datos donde se recogieran los CF incursos en esta situación.

¹⁷ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que dadas las incongruencias existentes en dicha aplicación informática (debido a su carácter instrumental y manual) y dada su antigüedad de implantación, se está abordando la integración de la misma en el FGR con el fin de lograr una mayor automatización y una mejora en la gestión de la información.

De acuerdo con la base de datos certificada (el 31 de enero de 2018), desde el 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2017, 46 CF sobre el universo de esta fiscalización se han encontrado sometidos, en algún momento, a un procedimiento concursal, con independencia de que su fecha de declaración se produjese con anterioridad al 1 de enero de 2010.

Se han efectuado actuaciones fiscalizadoras sobre la totalidad de estos CF, si bien, sobre los 16 CF recogidos en el cuadro nº 40, se ha analizado su expediente ejecutivo completo, mientras que sobre los 30 restantes se han efectuado comprobaciones a través de la información obrante en las aplicaciones informáticas de gestión utilizadas por la TGSS, con el fin de verificar la situación del procedimiento concursal a 31 de diciembre de 2017 y determinar si la deuda pendiente de abono (a dicha fecha) se encuentra recogida en el procedimiento de recaudación correspondiente.

En el ANEXO 8 se recogen todos los CF sometidos a procedimientos concursales en el periodo temporal objeto de fiscalización (de acuerdo con la información facilitada por la Dirección General de la TGSS) señalando el crédito reconocido a la TGSS como deuda concursal, la aprobación (en su caso) del convenio general de acreedores así como la suscripción de un acuerdo singular con la TGSS, la situación del concurso al cierre del ejercicio 2017, el porcentaje e importe de quita aprobado en dicho convenio, el importe en situación de espera y los ingresos totales producidos a 31 de diciembre de 2017.

Con base en la información recogida en el precitado anexo y, de acuerdo con el procedimiento establecido para los concursos de acreedores, conviene realizar las siguientes consideraciones previas:

1. De acuerdo con la normativa aplicable (LC, TRLGSS y Circular 8/001, de 4 de marzo de 2013, de la Dirección General de la TGSS, sobre Instrucciones en materia concursal) los créditos concursales son aquellos generados con anterioridad a la fecha del auto de declaración del concurso que no tengan la consideración de créditos contra la masa, dividiéndose en: créditos privilegiados (donde se incluyen los capitales-coste de pensiones, la cuota obrera y un porcentaje de la cuota empresarial), créditos ordinarios (resto de la cuota empresarial) y créditos subordinados (recargos, intereses y sanciones devengadas por deudas hasta la fecha de declaración del concurso).

Los créditos concursales reconocidos a la TGSS (por un total de 34.210.922,16 euros) por la administración concursal correspondiente, en numerosas ocasiones no corresponden con los créditos reclamados inicialmente, planteando este servicio común el denominado incidente concursal.

2. En doce procedimientos concursales no se aprobó un convenio general de acreedores (mediante sentencia del juzgado de lo mercantil correspondiente) bien por la falta de presentación de una propuesta de convenio, por la falta de aprobación de la misma por la junta de acreedores o, en su caso, por tratarse de un concurso voluntario donde el CF solicitó su liquidación.

En todos estos supuestos la consecuencia es la liquidación y disolución del CF, con las consiguientes pérdidas para el patrimonio de la Seguridad Social al no poder atender al pago de las deudas pendientes.

3. Aprobado el convenio general de acreedores, este vincula a los créditos ordinarios y subordinados de la Seguridad Social (con independencia de que la TGSS se haya abstenido en las votaciones de la junta de acreedores, criterio general mantenido por este servicio común, salvo en los convenios aprobados para dos clubes, donde la TGSS prestó su adhesión al convenio general de acreedores por la parte del crédito ordinario) que serán satisfechos con las quitas y esperas establecidas en él.

Como se refleja en el citado anexo el porcentaje de quita aplicable, sobre los créditos ordinarios y subordinados, aprobado en los convenios generales de acreedores se eleva, en la mayoría de las ocasiones a un 50%, superando este porcentaje en otras ocasiones (hasta un 85%), provocando el elevado importe de quita que estos porcentajes representan para el sistema de Seguridad Social (al menos, 6.067.541,29 euros).

No obstante, este importe se encuentra infravalorado ya que, en los trabajos de fiscalización desarrollados, se ha verificado que, en determinadas ocasiones (como se expone posteriormente) estos porcentajes se encuentran aplicados solo sobre los créditos ordinarios, sin tomarse en consideración los importes correspondientes a los créditos subordinados. Además, en otras ocasiones, los importes de quita aprobados en estos convenios se encuentran recogidos, en la base de datos, como espera acordada o no acordada, sin reflejar el importe de dicha quita.

4. El convenio general de acreedores aprobado no vincula a los créditos privilegiados de la TGSS cuando esta haya ejercitado su derecho de abstención, debiendo abonarse los mismos sin los importes de quita y sin los plazos de espera establecidos en el mencionado convenio.

Con respecto a estos créditos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 del TRLGSS, la TGSS está facultada para celebrar acuerdos singulares al disponer dicho artículo que *“El carácter privilegiado de los créditos de la Seguridad Social otorga a la Tesorería General de la Seguridad Social el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Tesorería General de la Seguridad Social podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial”*.

Estos acuerdos singulares suponen unas condiciones especiales de pago (más favorables que las establecidas para los aplazamientos) de la deuda privilegiada.

Sin embargo, tal como se recoge en el anexo precitado, tan solo 15 CF formalizaron un acuerdo singular para el pago de estos créditos (por un importe global de 9.128.956,21 euros), siendo autorizada su suscripción por la Dirección General de la TGSS de conformidad con lo dispuesto en la Instrucción 8.1.3 de la precitada Circular 8/001.

En cuanto al clausulado de estos convenios, si bien no es homogéneo, los formalizados a partir del año 2011 contienen, con carácter general, cláusulas comprensivas de las mejoras en el pago de la deuda y la constitución de garantías, si bien dada la situación concursal en que se encuentran estos CF estas garantías son de difícil ejecución ya que todos los bienes y derechos están afectados por el concurso.

Así, en relación con las mejoras en el pago se recogen cláusulas-tipo donde se manifiesta la obligación de abonar un porcentaje de los efectivos cobros en metálico que deriven del importe a percibir por el club como contrapartida por la cesión contractual de sus derechos audiovisuales, así como, por sus derechos derivados de las apuestas deportivas.

El porcentaje varía en cada acuerdo singular (entre un 2% y un 15%) sin que se hayan establecido criterios en virtud de los cuales se dispone este porcentaje aplicado sobre unos ingresos de especial transcendencia en la actualidad¹⁸.

¹⁸ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que dichos porcentajes se fijan atendiendo a las circunstancias de cada CF, realizándose un informe previo a la suscripción del acuerdo singular que sirve de ayuda para adoptar la decisión.

A este respecto es necesario manifestar que el reparto de derechos audiovisuales de conformidad con el Real Decreto-ley 5/2015, de 30 de abril, de medidas urgentes en relación con la comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales de las competiciones de fútbol profesional, sólo es aplicable a los CF que participen en competiciones profesionales (primera y segunda división A) motivo por el cual estas mejoras de pago resultan de difícil realización para aquellos CF que participan, y han participado a lo largo de las últimas temporadas, en las categorías de segunda división B o inferiores (3 CF).

De la misma forma a lo manifestado anteriormente, otra cláusula de mejora en el pago incluida en la casi totalidad de los acuerdos singulares formalizados (porcentaje sobre los ingresos percibidos por su participación en competiciones oficiales europeas) resulta de difícil ejecución, ya que ninguno de los CF que han formalizado estos acuerdos singulares participaron a lo largo del periodo objeto de fiscalización en competiciones europeas organizadas por determinadas asociaciones (a excepción de un CF) provocando que la inclusión de dicha cláusula constituya, en sí mismo, una salvaguarda de posibles participaciones futuras más que una mejora en los pagos de la deuda que mantienen dichos clubes con la TGSS.

Con respecto a la constitución de garantías también se ha observado falta de homogeneidad en su redacción e inclusión en los acuerdos singulares ya que si bien, en casi todos los acuerdos, se recoge la constitución de un derecho de prenda sin desplazamiento de la posesión sobre los ingresos procedentes de la LNFP (derechos audiovisuales y derechos provenientes de las quinielas) así como la constitución de prenda sin desplazamiento de la posesión sobre los derechos económicos de los jugadores y del cuerpo técnico (incluidas las cláusulas de rescisión), sin embargo solo una parte de estos acuerdos singulares recoge otra serie de constitución de garantías como, por ejemplo, la constitución del derecho real de prenda sin desplazamiento sobre el derecho a participar y a ceder la plaza en la división de fútbol en la que compita el club (v.gr: se recoge en los acuerdos singulares suscritos por 3 CF).

En otras ocasiones los acuerdos singulares suscritos no recogen ningún tipo de mejoras en el pago, cuando su suscripción se llevó a cabo en fechas aproximadas a la de otros clubes donde sí se incluyen (en 3 ocasiones) así como tampoco se incluye la constitución de garantías (en 2 CF).

De forma específica se pone de manifiesto que el acuerdo singular suscrito con un CF es el único donde se recoge una quita del 50% sobre los créditos privilegiados, si bien se estipulan una serie de pagos adicionales en el supuesto de que el club ascienda de categoría (segunda división A o primera división). No obstante, de acuerdo con el porcentaje de quita aprobado se produjo una quita efectiva de los créditos privilegiados por un importe de 357.013,98 euros.

5. Con respecto a la situación, a 31 de diciembre de 2017, de los procedimientos concursales en que se encuentran incursos estos CF, tal y como se recoge en el anexo referenciado, tan solo 4 de ellos han finalizado por pago de sus deudas (con independencia de los importes de quita señalados anteriormente), encontrándose a dicha fecha sin deuda pendiente de abono.

Un total de 9 concursos finalizaron por carecer de bienes los CF objeto de concurso, provocando las correspondientes pérdidas en el patrimonio de la Seguridad Social.

Finalmente, un total de 33 concursos se encuentran vigentes a dicha fecha, cumpliendo con los requisitos establecidos en el convenio general de acreedores y en el acuerdo singular suscrito (en su caso), debido a los elevados plazos de espera aprobados en el convenio general de acreedores, como se expone posteriormente.

La deuda, de estos CF, pendiente a 31 de diciembre de 2017, de acuerdo con la base de datos facilitada, asciende a un total de 24.550.363,15 euros, si bien en este importe se encuentran incluidos importes de quita aprobados en los convenios generales de acreedores, los cuales, si se cumplen todas las condiciones de pago del convenio quedarán anulados, con las consiguientes pérdidas para el patrimonio de la Seguridad Social.

Las deficiencias de carácter general verificadas en el análisis de los expedientes ejecutivos objeto de muestra, así como de la información obrante en las aplicaciones informáticas de gestión utilizadas por la TGSS en los procedimientos concursales, son las siguientes¹⁹:

- Se ha observado una falta de actualización de la información obrante en la aplicación informática, ya que en diversos CF no se encuentra trasladada a dicha aplicación la información relativa a su procedimiento concursal (v.gr: porcentaje de quita, importe de quita,...), habiéndose comprobado en el análisis del expediente facilitado que dicha información sí obra en la TGSS, lo cual denota una falta de actualización de la base de datos, así como de aplicación de la Circular 8/001 sobre Instrucciones en materia concursal.

Asimismo se denota esta falta de actualización de la información obrante en la base de datos en 4 CF que no disponen de aprobación de un convenio general de acreedores y, en principio, deberían encontrarse disueltos; figurando, sin embargo, en la base de datos con convenio vigente a 31 de diciembre de 2017²⁰.

- En numerosas ocasiones (en al menos 12 CF) se ha verificado la falta de identificación en la aplicación informática de los importes correspondientes a la quita aprobada en función del porcentaje aplicable, ya que todo el importe objeto de quita se encuentra datado como espera -acordada o no acordada- incumpliendo la Circular 3-004-2009 de la TGSS en cuyo apartado 4 se manifiesta que *“Aprobado el convenio general de acreedores y con independencia de la postura adoptada por la Tesorería General de la Seguridad Social, se procederá a rehabilitar la data inicial por concurso. Sólo aquellos títulos reconocidos por la administración concursal como créditos ordinarios o subordinados serán objeto de data, de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 de la Orden TAS/3512/2007, identificándose la causa de la misma según se trate de quita o espera, sean o no acordadas”*. Añadiendo posteriormente que *“La data de los títulos ejecutivos por las causas correspondientes a quita acordada y quita no acordada tendrán carácter no rehabilitable en tanto se cumplan las condiciones del convenio”*, mientras que la data será rehabilitable en el caso de la espera, provocando que este Tribunal no haya podido cuantificar la totalidad de los importes afectados por esta quita y con ello las futuras anulaciones de créditos a efectuar por la TGSS con respecto a estos CF.
- En otras ocasiones se ha verificado que el importe de quita recogido en la base de datos se encuentra calculado solo sobre los créditos ordinarios, sin considerar los créditos subordinados, provocando una infravaloración de los importes recogidos como quita, que en el supuesto de finalizar el concurso con el cumplimiento de sus obligaciones serían igualmente objeto de anulación y consiguiente pérdida para el patrimonio de la Seguridad Social (al menos 4 CF).

En este sentido conviene manifestar que de acuerdo con la base de datos relativa a procedimientos concursales, certificada por la Dirección General de la TGSS, el importe de quita correspondiente a los CF declarados en situación de concurso a lo largo del periodo

¹⁹ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que se ha instado a todas las Direcciones Provinciales de dicho servicio común a mantener puntualmente actualizada la información obrante en dichas aplicaciones informáticas, así como a intensificar las actuaciones para la consecución de un mejor resultado.

²⁰ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS confirma que tres CF no disponen de convenio general de acreedores aprobado y se encuentran en fase de liquidación concursal, si bien no consta el cierre del expediente al no haber finalizado dicha liquidación, encontrándose el club restante en situación de liquidación concursal desde noviembre de 2016, habiéndose cerrado el expediente en abril de 2018 al finalizar el mismo por carencia de bienes.

temporal objeto de fiscalización asciende a 6.067.541,29 euros. Sin embargo, como se ha expuesto anteriormente, este importe se vería incrementado por los importes que no se encuentran identificados en esta situación.

- El periodo de espera recogido en la base de datos viene referido, en determinadas ocasiones, solo sobre los créditos ordinarios sin incluir el periodo de espera relativo a los créditos subordinados, el cual se inicia una vez abonada la totalidad de los créditos ordinarios (al menos 8 CF), motivo por el cual los plazos de espera se verían duplicados con respecto a los recogidos en la base de datos. A este respecto es necesario manifestar que, en numerosas ocasiones se ha observado que la sentencia de aprobación del convenio autorizó la superación de los límites legales de espera (5 años) previstos en el artículo 100.1 de la LC (vigente en el momento de la declaración del concurso), en base a la especial transcendencia económica de los CF recogida en dicho artículo al preceptuar que *“Excepcionalmente, cuando se trate del concurso de empresas cuya actividad pueda tener especial transcendencia para la economía, siempre que lo contemple el plan de viabilidad que se presente y se acompañe informe emitido al efecto por la administración económica competente, el juez del concurso podrá, a solicitud de parte autorizar motivadamente la superación de dichos límites”* (apartado modificado por Ley 9/2015, de 25 de mayo, de medidas urgentes en materia concursal).

Estos periodos de espera, en ocasiones se elevan hasta un plazo de 34 años, en otras hasta 20 años (finalizando su vigencia en el año 2035) y, en otras ocasiones, su plazo de espera para abonar los créditos concursales finalizará en el año 2037; finalizando el periodo de espera de otros muchos CF entre los años 2025 a 2032.

- Determinadas Direcciones Provinciales aplican los cobros a amortizar la deuda en casi todos los títulos ejecutivos que componen el crédito concursal, en lugar de cancelar la deuda de acuerdo con el orden establecido en la LC, donde se regula su amortización dependiendo de la clasificación de los créditos incluidos en la lista de acreedores (privilegiados, ordinarios y subordinados), motivo por el cual casi todos los títulos ejecutivos que componen la deuda concursal se encuentran con saldo pendiente de cobro.

Las deficiencias de carácter específico observadas en la tramitación de los expedientes ejecutivos derivados de aquellos CF sometidos a procedimientos concursales son las siguientes:

1. Un CF incluido en el ámbito de fiscalización cumplió con las obligaciones derivadas del concurso, encontrándose al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social a 31 de diciembre de 2017, si bien mantiene un importe de 271.837,56 euros en situación de quita acordada, sin que por parte de la Dirección Provincial competente se haya emitido la correspondiente resolución de declaración de bajas por anulación, incumpliendo lo dispuesto en las precitadas Circulares 3-004-2009 y 8-001-2013 donde se establece que una vez aplicados todos los ingresos a la deuda, ésta quedará extinguida, procediéndose a datar por anulación las cantidades que hubieran sido objeto de quita.

Además, la diferencia existente en la base de datos entre el importe de quita establecido inicialmente (146.324,44 euros) y el importe de quita que figura a 31 de diciembre de 2017 (271.837,56 euros), viene motivada por los ingresos aplicados sobre los documentos de deuda en que se encuentra recogida la quita, los cuales, al proceder de ejercicios anteriores (2005) han visto incrementada su deuda como consecuencia de los intereses de demora generados, si bien, no parece adecuado que el importe de quita se vea, igualmente incrementado, como consecuencia del procedimiento utilizado por la TGSS.

2. Un CF procedió a su transformación jurídica en SAD en el año 2009, sin embargo, la TGSS mantiene en sus bases de datos este mismo club con su anterior forma jurídica (CF), a pesar de haber asumido la SAD su deuda por derivación de responsabilidad, todo ello como consecuencia de que los CCC de dichos CF son distintos.

3. Los ingresos efectuados por un club (como consecuencia del cumplimiento del convenio general de acreedores aprobado) recogidos en la base de datos facilitada no responden a los ingresos efectivos realizados, ya que se ha observado la falta de inclusión de un ingreso por importe de 267.160,42 euros efectuado en 2014 aplicado a deudas concursales, que figura datado como espera acordada²¹.
4. En relación con el crédito contra la masa, se ha observado que un CF incurrió en un supuesto de derivación de responsabilidad solidaria, reconocido mediante resolución de la Dirección Provincial competente en 2017 debido a que una Fundación, vinculada al club formando un grupo empresarial, contaba en su plantilla con jugadores del equipo B y otros trabajadores del club, por los cuales se había generado una deuda en el periodo comprendido entre marzo/2012 y agosto/2014, ascendiendo dicha deuda a 603.581,82 euros (la cual se encuentra reconocida en la Fundación no en la SAD). Esta situación ha supuesto que se haya generado crédito contra la masa en la Fundación, en lugar de en la SAD, posibilitando que esta última no incumpliese las condiciones concursales pactadas (tanto en el convenio general de acreedores como en el acuerdo singular suscrito) lo que, en caso de producirse, hubiera conllevado la apertura de su fase de liquidación.
5. Un CF incumplió los plazos para el pago de las anualidades del primer y segundo año (2013 y 2014), de acuerdo con el calendario de pagos establecido en el convenio general de acreedores y, posteriormente, en el año 2013 generó una nueva deuda, objeto de aplazamiento, el cual ha sido incumplido.

Tras estos incumplimientos la Dirección Provincial retomó el procedimiento ejecutivo para la reclamación de esta deuda.

En el año 2016 el Ayuntamiento de la localidad de este CF, tras la declaración del mismo como bien de interés cultural, procedió a la expropiación y ocupación de sus bienes, y la Dirección Provincial competente derivó la deuda de este club al citado Ayuntamiento como sucesión empresarial, al considerar al Ayuntamiento responsable solidario asumiendo una deuda de 1.804.144,75 euros.

No obstante, a 31 de diciembre de 2017, el CF presenta una deuda con la TGSS por importe de 1.065.537,37 euros, encontrándose pendiente, por parte de la Dirección Provincial competente determinar, en virtud de lo dispuesto en la Circular 8-003-2013, la cuantía de la deuda objeto de derivación de responsabilidad hacia el Ayuntamiento de la localidad y, en consecuencia, emitir la preceptiva reclamación de deuda.

6. Un CF fue declarado en situación de concurso en el año 2012 procediéndose a la aprobación de la sentencia del convenio general de acreedores en el año siguiente. Ante el incumplimiento de los pagos estipulados, en el año 2014 se abre la fase de liquidación del club, aprobándose en dicho año el auto de aprobación de su plan de liquidación, declarándose, finalmente, concluso el concurso de acreedores por inexistencia de bienes y su extinción en el año 2015.

En la subasta de bienes efectuada, como consecuencia del concurso, se adquiere la unidad productiva del club por parte de otro club de la misma localidad, en cuya oferta no asume el pago de las deudas con las Administraciones Públicas (TGSS y AEAT).

A 31 de diciembre de 2017 el convenio se encuentra finalizado por carecer de bienes el club encontrándose militando en categorías inferiores en la actualidad.

²¹ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que si bien dicho ingreso no se encuentra recogido en la aplicación informática de gestión de procedimientos concursales, sí consta en el FGR de vía ejecutiva.

De la información obrante en el expediente se acredita que con posterioridad a la fecha del auto por el que se declara la conclusión del concurso la TGSS ha realizado actuaciones encaminadas a recaudar las deudas responsabilidad del club declarado extinguido.

A pesar de haber transcurrido más de dos años desde la fecha del auto de conclusión del concurso de acreedores hasta la fecha de cierre del ejercicio 2017, la TGSS no ha procedido a emitir resolución de declaración de crédito incobrable provisional, presentando un saldo de deuda este club al cierre de dicho ejercicio de 630.037,98 euros, si bien 555.834,56 euros corresponden a una deuda derivada de un capital coste reconocido por sentencia judicial cuyo crédito se encuentra declarado como insolvencia provisional por el juzgado competente.

7. En el año 2004, un CF se declaró en concurso voluntario de acreedores, solicitando su liquidación. El plan de liquidación se aprobó en 2005, produciéndose la misma en el año 2010 mediante auto judicial declarando concluso el concurso voluntario por inexistencia de bienes y derechos con los que satisfacer a los acreedores, produciéndose la extinción de su personalidad jurídica.

Tras las actuaciones posteriores a la declaración de finalización del concurso efectuadas por la TGSS con la finalidad de conseguir el pago de las deudas pendientes de ingreso, en el año 2015 se procede a la declaración de crédito incobrable definitivo por un importe de 1.434.233,61 euros, por insolvencia del deudor y desconocerse el paradero del sujeto obligado al pago.

Sin embargo, tras la liquidación de este club se creó en la misma localidad otro club que heredó sus derechos federativos (nombre, marca del club, escudo y color de equipación), adquiridos en la subasta pública de bienes del equipo por el presidente del club liquidado. Si bien se trata de otra persona jurídica, utiliza la marca y juega en las mismas instalaciones (municipales) que el club liquidado, manteniendo su actividad este nuevo club en la actualidad, sin que la TGSS haya iniciado actuaciones encaminadas a incoar la posible existencia de derivación de responsabilidad del pago de la deuda, de conformidad con lo dispuesto en la precitada Circular 8-003.

8. En el año 2011, un CF fue declarado en concurso voluntario de acreedores, sin que se produjese la aprobación de un convenio general de acreedores al no alcanzarse el voto favorable de la mitad del pasivo ordinario del concurso en la junta de acreedores (formado principalmente por la AEAT y la TGSS), provocando la apertura de su fase de liquidación en 2012.

Tras la apertura de esta fase, en la subasta pública celebrada en 2013, la marca y escudo del club fueron adquiridos por un importe de 5.000 euros por un club de la misma localidad, creado en el año 2012 y que desde 2014, se encuentra inscrito en competiciones oficiales con la misma denominación del club concursado, sin que de la documentación obrante en el expediente se observe el inicio de actuaciones encaminadas a incoar la posible existencia de derivación de responsabilidad del pago de su deuda.

En 2015 se data toda su deuda como extinción definitiva por prescripción del procedimiento, de acuerdo con los puntos 3.2.1 y 3.2.2 de la Circular 3-004-2009 de la TGSS, pero sin embargo, con motivo de las actuaciones fiscalizadoras desarrolladas por el Tribunal de Cuentas, el 17 de octubre de 2017 se rehabilita dicha deuda procediéndose a su nueva data como crédito incobrable provisional, fundamentándose la misma en que *“Se levanta la prescripción el 10 de octubre de 2017 al datarse por error ya que no se anotó como última notificación la fecha de finalización del concurso”*.

A 31 de diciembre de 2017 el concurso se encuentra finalizado por liquidación, desde el año 2015, mediante declaración judicial de la conclusión del concurso por carecer de bienes,

produciéndose una posible pérdida en el patrimonio de la Seguridad Social por importe de 807.976,33 euros, los cuales se encuentran datados a dicha fecha como créditos incobrables provisionales.

III.3.4.4.3 Embargos procedentes de derechos audiovisuales y apuestas deportivas

Debido a la especial transcendencia que los ingresos derivados de los derechos audiovisuales y, en menor medida, de las apuestas deportivas, suponen para los CF, a continuación se realiza un análisis de los embargos efectuados, sobre estos ingresos, a los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización.

No obstante, es necesario manifestar que los importes embargados por estos conceptos se encuentran incluidos dentro del procedimiento general de apremio, sin que exista un procedimiento específico para el embargo de estos derechos.

El 2 de mayo de 2015 entró en vigor el Real Decreto-ley 5/2015, de 30 de abril, de medidas urgentes en relación con la comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales de las competiciones de fútbol profesional cuyo objeto es *“establecer las normas para la comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales de competiciones futbolísticas correspondientes al campeonato nacional de liga de primera y segunda división, copa de SM el Rey y a la Supercopa de España, así como los criterios para la distribución de los ingresos obtenidos entre los organizadores y participantes en las mismas”*.

Hasta la entrada en vigor de este Real Decreto-ley el modelo de comercialización de los derechos audiovisuales de las competiciones de fútbol profesional en España se basó en la autonomía de la voluntad de los agentes intervinientes (venta individualizada de los derechos audiovisuales por cada CF).

Tras su entrada en vigor, se produce la cesión, por parte de los CF, de las facultades de comercialización conjunta a las entidades organizadoras (LNFP para el campeonato nacional de liga de las categorías de primera división y segunda división A y a la RFEF respecto a la Copa de Su Majestad el Rey y la Supercopa de España) así como el reparto, entre los CF, de los ingresos obtenidos por esta comercialización conjunta, de acuerdo con los criterios establecidos en dicho Real Decreto-ley.

En relación con las deudas de los CF, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6.2 del citado Real Decreto-ley se establece que *“El pago de las deudas líquidas, vencidas y exigibles a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social tendrá carácter preferente al cumplimiento de las obligaciones previstas en el apartado anterior”*, donde se enumeran las obligaciones de los CF participantes en el campeonato nacional de Liga, en proporción a los ingresos que obtengan por la comercialización conjunta de los derechos audiovisuales.

En dicho Real Decreto-ley se constituye, dentro de la LNFP, un órgano de control de la gestión de los derechos audiovisuales, a cuyas reuniones son convocados (con voz pero sin voto) los representantes de la AEAT y la TGSS, como acreedores públicos, mientras alguno de los clubes o entidades participantes tengan importes pendientes de pago.

En consecuencia, la AEAT y la TGSS no forman parte de este órgano de control como miembros de derecho, siendo convocados con el fin de manifestar sus posturas en el reparto de derechos audiovisuales cuando se vea afectado algún CF deudor de la Administración Pública.

Además, dentro de las competencias asignadas a este órgano de control no se encuentran las de velar por el cumplimiento del pago de las deudas con la AEAT y la TGSS (como establece el precitado artículo 6.2), limitándose, principalmente, a determinar los criterios de reparto de los

derechos audiovisuales y las cantidades que corresponde percibir a cada entidad participante por la comercialización de los derechos audiovisuales.

En consecuencia, las actuaciones de control de la deuda que en dicho órgano se llevan a cabo son mínimas, limitándose, los representantes de la AEAT y de la TGSS, a comunicar la existencia de deudas pendientes relativas a determinados CF en el momento en que se realiza el reparto de los derechos audiovisuales con el fin de detraer de la cantidad con que estos deben contribuir al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el mencionado Real Decreto-ley, el importe de deuda pendiente, e iniciar el procedimiento de apremio general por las Direcciones Provinciales competentes.

Sin embargo, el reciente Real Decreto 2/2018, de 12 de enero, por el que se dictan normas de desarrollo del precitado Real Decreto-ley 5/2015, de 30 de abril, cuya entrada en vigor se ha producido el 14 de enero de 2018 manifiesta, en su artículo 2.3, que *“De conformidad con lo dispuesto en el artículo 6.2 del Real Decreto-ley 5/2015, el importe de las aportaciones que deben realizar los clubes se destinará, con carácter preferente, y sobre los ingresos totales o brutos, al pago de las deudas líquidas, vencidas y exigibles contraídas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria y con la Tesorería General de la Seguridad Social.*

La Liga Nacional de Fútbol Profesional practicará las retenciones oportunas para poder atender al pago de estas obligaciones preferentes por cuenta del club deudor, que seguirá obligado a satisfacer todas las cantidades que le corresponda abonar en cumplimiento de lo establecido en el artículo 6.1 del citado Real Decreto-ley 5/2015”.

De acuerdo con lo preceptuado anteriormente, el pago de las deudas contraídas con la AEAT y con la TGSS se detrae del importe total a percibir por cada CF en concepto de derechos audiovisuales.

Además, este Real Decreto 2/2018 constituye, en el seno del CSD, una comisión de seguimiento formada por ocho miembros, entre los cuales forman parte un representante de la AEAT y otro de la TGSS, a la que corresponde ejercer las siguientes funciones, de conformidad con lo preceptuado en su artículo 2.5:

- a) (...);
- b) *velar por el cumplimiento de las obligaciones previstas en el presente real decreto, particularmente por el cumplimiento de la obligación de atender al pago preferente de las deudas tributarias y de la seguridad social;*
- c) *evaluar la eficacia de las actuaciones realizadas en el marco de lo dispuesto por el Real Decreto-ley 5/2015 y el presente real decreto;*
- d) *realizar una memoria anual de las actuaciones realizadas en cumplimiento de lo previsto en el presente real decreto, y elevar propuestas de mejora a los órganos competentes”.*

De acuerdo con las entrevistas mantenidas durante los trabajos de fiscalización, los responsables de la Dirección General de la TGSS no tienen conocimiento de la constitución de esta Comisión o, al menos, no han sido convocados a la misma, motivo por el cual no se han iniciado aún las actuaciones oportunas tendentes a lograr las funciones encomendadas a la misma.

Por otro lado, la TGSS no dispone (a nivel de Dirección General) de información acumulada de los derechos audiovisuales embargados, limitándose dichos servicios centrales a comunicar a la Dirección Provincial competente la existencia de estos derechos a favor de algún CF con deuda pendiente de pago, con el fin de que dicha Dirección Provincial emita la correspondiente diligencia de apremio e inicie el procedimiento de embargo²².

²² En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que dicho servicio común va a implantar un protocolo de actuación relativo a la retención y embargo de los ingresos obtenidos por los CF participantes en el campeonato de la LNFP en concepto de comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales que le permita disponer de información acumulada sobre los derechos audiovisuales embargados.

Asimismo, con anterioridad a la entrada en vigor del precitado Real Decreto-ley 5/2015 y dado que la comercialización de los derechos audiovisuales era individual, no existía un control directo sobre los mismos, ya que la TGSS desconocía el importe que cada club negociaba con las empresas comercializadoras de estos derechos, limitándose sus actuaciones a seguir el procedimiento general de apremio (sí se tenía conocimiento a nivel de Dirección Provincial) de los ingresos procedentes de esta materia. La primera comercialización conjunta de los derechos audiovisuales se inició para las temporadas 2016/2017 a 2018/2019.

Con base en lo expuesto anteriormente y, de acuerdo con la información facilitada por la Dirección General de la TGSS, los embargos efectuados hasta el 31 de diciembre de 2017 en concepto de derechos audiovisuales son los que se reflejan en el siguiente cuadro:

Cuadro 41: Embargos por derechos audiovisuales

(en euros)

Número de orden	Importe de la/s diligencia/s de embargo	Importe ingresado	Situación actual/Causa
1	224.210,97	0	Levantamiento del embargo por concesión de aplazamiento de la deuda
2	825.007,37	0	Diligencias de embargo notificadas previamente por la AEAT
3	212.863,91	0	Levantamiento del embargo por procedimiento concursal
4	391.476,88	391.476,88	
5	248.644,25	0	S/I (*)
6	376.604,90	0	Levantamiento del embargo por el pago total de la deuda pendiente
7	490.719,84	0	Levantamiento del embargo por procedimiento concursal
8	658.420,46	549.694,25	No dispone de más derechos audiovisuales
9	1.299.767,91	0	S/I
10	292.759,14	0	S/I
11	650.000,00	0	S/I
12	414.958,47	0	S/I

(*) Sin Información.

Fuente: TGSS (Expedientes de embargo).

Como se desprende del cuadro anterior el importe ingresado en la TGSS procedente del embargo de derechos audiovisuales asciende, tan solo, a 941.171,13 euros. No obstante, este Tribunal ha verificado que, a 31 de diciembre de 2017, los CF que compitieron en las últimas temporadas en las categorías de primera y segunda división A no tienen deuda pendiente de abono con la Seguridad Social o, en su caso, se encuentra sometida a un procedimiento concursal vigente, cumpliendo los CF los términos recogidos en el convenio general de acreedores aprobado y, en su caso, el acuerdo singular suscrito con la TGSS.

Además, del análisis de la normativa vigente se ha observado la falta de establecimiento de unos criterios de reparto proporcionales para aquellos supuestos de concurrencia entre diferentes deudas de las Administraciones Públicas, provocando la situación expuesta en el cuadro anterior, donde los derechos audiovisuales fueron embargados por la AEAT al haber notificado su diligencia de embargo con carácter previo a la efectuada por la TGSS.

Relacionado con el seguimiento y control de la deuda de estos CF es necesario manifestar que con fecha 25 de abril de 2012 se suscribió un protocolo entre el entonces Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, el CSD y la LNFP cuyo objetivo era establecer un plan de reducción de las deudas que mantenían las SAD afiliadas a la LNFP con las Administraciones Públicas, en general, y con la AEAT en particular.

Entre las estipulaciones recogidas en dicho protocolo conviene señalar la siguiente:

- *“El Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, el Consejo Superior de Deportes y la Liga Nacional de Fútbol Profesional se comprometen a impulsar una reforma de la normativa vigente que imponga, como requisito para la participación en las competiciones profesionales organizadas por la LNFP, a partir de la temporada 2014/2015, que cada club/SAD deposite o garantice en la LNFP el 35% de cada uno de los pagos que corresponda realizar al operador por sus derechos audiovisuales. Esta reforma contemplará la obligación del operador audiovisual de depositar directamente en la LNFP, las cantidades correspondientes a dichos porcentajes, salvo en los casos expresamente previstos. A estos efectos, la mencionada normativa legal dispondrá, con independencia del operador que posea la titularidad de los derechos audiovisuales de los clubes/SAD que, para efectuar el pago del 35% de los citados derechos, cada entidad afiliada aportará una certificación positiva previa emitida por la LNFP que, a su vez, requerirá la aportación por el club/SAD de un certificado de la AEAT de estar al corriente de sus obligaciones tributarias. En el caso de que un club/SAD no obtuviese el certificado positivo de la AEAT, por mantener deudas no aplazadas en forma legal con la AEAT u otros clubes/SAD, se destinará el importe del depósito o de la garantía constituida con arreglo a lo dispuesto en los párrafos precedentes al pago, en primer lugar, de las deudas pendientes con la AEAT u otros organismos públicos y, en segundo lugar, al pago del resto de las deudas generadas por su actividad relacionada con el fútbol”.*

Los responsables de la Dirección General de la TGSS desconocen la existencia de este protocolo así como las posibles actuaciones que se hayan podido desarrollar en la aplicación del mismo, si bien ponen de manifiesto que aunque el protocolo tiene como objetivo establecer un plan de reducción de las deudas que mantienen los diferentes CF afiliados a la LNFP con las distintas Administraciones Públicas, este protocolo se encuentra enfocado y hace referencia, de forma particular, a la AEAT. En consecuencia la TGSS desconoce que se hayan producido modificaciones normativas, con independencia del citado Real Decreto-ley 5/2015, así como aquellas modificaciones estatutarias o reglamentarias de la LNFP tendentes a tipificar los incumplimientos de los CF.

Asimismo la TGSS tampoco ha recibido, desde la suscripción de este protocolo, información de la Comisión Paritaria CSD-LNFP creada en el mismo donde, entre otras funciones, se le encomienda la función de elaborar anualmente un informe de evaluación sobre la eficacia de las medidas adoptadas para reducir la deuda de los CF con los organismos públicos.

Por último, en relación con los importes embargados procedentes del reparto de la recaudación y premios en las apuestas deportivas del Estado, el Real Decreto 258/1998, de 20 de febrero, de modificación parcial del Real Decreto 419/1991, de 27 de marzo, por el que se regula la distribución de la recaudación y premios en las apuestas deportivas del Estado y otros juegos gestionados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado manifiesta en su artículo 3.2.a) (según redacción dada por el artículo único del Real Decreto 98/2003, de 24 de enero) que *“De no producirse la acreditación de encontrarse al corriente en sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social (...), la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado retendrá las cantidades correspondientes a la Liga Nacional de Fútbol Profesional (...) y lo pondrá en conocimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Tesorería General de la Seguridad Social, quedando dichas cantidades afectas a las deudas respectivas, cuyo pago surtirá efectos desde que las cantidades retenidas se transfieran, respectivamente, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social”.*

Al igual que los embargos procedentes de derechos audiovisuales, el importe ingresado por la LNFP a la TGSS desde las temporadas 2012/2013 a 2014/2015 inclusive, es de escasa relevancia, tal y como se refleja en el siguiente cuadro:

Cuadro 42: Importe ingresado por la LNFP a la TGSS procedente del embargo de apuestas deportivas

(en euros)

Número de orden	Importe		
	Temporada 2012/2013	Temporada 2013/2014	Temporada 2014/2015
1		41.478,00	
2		33.516,00	
3	17.173,00		
4	51.519,00		20.192,06
5		67.618,53	34.503,57
6		8.797,95	
7			2.392,26
8	98.916,48		
9	17.173,00		
Total	184.781,48	151.410,48	57.087,89

Fuente: TGSS (Expedientes de embargo)

III.3.4.5. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

La responsabilidad del pago de las deudas con la Seguridad Social se regula, principalmente, en el artículo 18.3 del TRLGSS (vigente en la actualidad) donde se manifiesta que *“Son responsables del cumplimiento de la obligación de cotizar y del pago de los demás recursos de la Seguridad Social las personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad a las que las normas reguladoras de cada régimen y recurso impongan directamente la obligación de su ingreso y, además, los que resulten responsables solidarios, subsidiarios o sucesores mortis causa de aquellos, por concurrir hechos, omisiones, negocios o actos jurídicos que determinen esas responsabilidades, en aplicación de cualquier norma con rango de ley que se refiera o no excluya expresamente las obligaciones de Seguridad Social, o de pactos o convenios no contrarios a las leyes. Dicha responsabilidad solidaria, subsidiaria o mortis causa se declarará y exigirá mediante el procedimiento recaudatorio establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo”*.

El desarrollo reglamentario en esta materia se encuentra recogido, fundamentalmente, en los artículos 13 (responsabilidad solidaria), 14 (responsabilidad subsidiaria) y 15 (sucesores mortis causa) del RGRSS.

Asimismo, en aplicación de las disposiciones contenidas en los preceptos anteriores y con el fin de establecer criterios tendentes a unificar el tratamiento integral aplicado a la recaudación de la deuda en supuestos de derivación de responsabilidad, la Dirección General de la TGSS aprobó la precitada Circular 8-003-2013, de 15 de noviembre, sobre *“Instrucciones sobre reclamación de deuda por declaración de derivación de responsabilidad solidaria, subsidiaria y mortis causa”*.

De acuerdo con estas Instrucciones, en relación con la derivación de responsabilidad es necesario distinguir entre el deudor/responsable inicial (aquel de quien parte la responsabilidad y a quien corresponde la deuda inicial) y el deudor/responsable derivado (quien, por incurrir en un supuesto de responsabilidad solidaria, subsidiaria o mortis causa, responde de la deuda generada por el deudor inicial). En el ámbito de esta fiscalización los CF pueden encontrarse inmersos en supuestos de derivación de responsabilidad figurando como deudor inicial, en unas ocasiones, como deudor derivado en otras o como deudor inicial sobre unas deudas y derivado con respecto a otras.

En el FGR se distinguen, a efectos de gestión, los siguientes tipos de derivación de responsabilidad: responsabilidad solidaria, subsidiaria, mortis causa, mancomunada, levantamiento de bienes embargados y documento anulado por responsabilidad. Asimismo, los supuestos de

derivación de responsabilidad solidaria se desglosan en: administradores, sucesión de empresas, contratas y subcontratas, grupos de empresas, corporaciones locales, socios, cooperativas, cesión ilegal de trabajadores, responsabilidad convencional/contractual y otros; mientras que los supuestos de responsabilidad subsidiaria se concretan en contratas y subcontratas, socios y otros.

De acuerdo con la información recogida en la base de datos certificada (el 29 de enero de 2018) por la Dirección General de la TGSS, hasta el 31 de diciembre de 2017 (con independencia de la fecha de declaración de la derivación de responsabilidad) este servicio común dictó resoluciones de derivación de responsabilidad con respecto a 26 CF, todas ellas correspondientes a supuestos calificados como responsabilidad solidaria.

En el siguiente cuadro se recogen estos CF agrupados en función del supuesto concreto de derivación de responsabilidad solidaria:

Cuadro 43: CF con deudas en situación de derivación de responsabilidad

Supuesto de derivación de responsabilidad solidaria	Total CF
Sucesión de empresa	8
Administradores	4
Administradores/Sucesión de empresa	1
Responsabilidad convencional/contractual	1
Grupo de empresa	3
Grupo de empresa/Otros	1
Otros	2
No se indica supuesto	6
Total	26

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda en situación de derivación de responsabilidad).

La Instrucción octava de la precitada Circular 8-003 establece que existe responsabilidad solidaria, en el cumplimiento de la obligación de cotizar o del pago de las demás deudas con la Seguridad Social, cuando por ley, pacto o convención no contrarios a las leyes, junto con el responsable directo (deudor inicial) de la obligación, queden sujetos a dicho cumplimiento uno o más terceros (deudores derivados) en la extensión prevista en la ley, pacto o convención que regule el supuesto de imputación.

Asimismo, de acuerdo con la mencionada Circular son los Directores Provinciales de la TGSS quienes, ante la existencia de indicios racionales suficientes para declarar una posible reclamación de deuda por derivación de responsabilidad (fundamentado en la información obrante en la propia Dirección Provincial o procedente de otras fuentes -juzgados, AEAT o ITSS-), y tras las actuaciones procedimentales establecidas, proceden a dictar la preceptiva resolución de derivación de responsabilidad y a exigir, en consecuencia, el pago de la deuda a el/los deudor/es derivado/s.

Una vez emitida la resolución por derivación de responsabilidad tanto la deuda inicial como la derivada continúan el procedimiento de gestión recaudatoria establecido en el RGRSS, devengando intereses cada una de ellas a partir de la notificación de reclamación de la deuda a cada deudor responsable, actualizándose el importe de la deuda pendiente con los cobros que se vayan realizando por cualquiera de ellos.

De acuerdo con la información contenida en la base de datos referida anteriormente, el importe de las resoluciones de derivación de responsabilidad, correspondiente a los 26 CF indicados asciende a un total de 14.888.757,90 euros.

Esta base de datos recoge las diferentes situaciones en las que se ha ido encontrando la deuda en derivación de responsabilidad, a lo largo del periodo temporal fiscalizado, señalándose a continuación las más relevantes: 4.188.750,42 euros figura como liquidada; 431.744,32 euros anulada; 3.881.529,04 euros se encontraba incurso en procedimientos concursales y 2.724.367,86 euros se encontraba en situación de aplazamiento, respondiendo el importe restante a otra diferente casuística.

El importe de la deuda en derivación de responsabilidad que, a 31 de diciembre de 2017, se encuentra pendiente de pago y, por tanto, contabilizada asciende a 2.771.547,98 euros, la cual se desglosa, en el siguiente cuadro, por supuesto concreto de derivación:

Cuadro 44: Deuda pendiente a 31.12.2017 en derivación de responsabilidad

(en euros)

Número de clubes	Supuesto	Deuda contable
3	Sucesión de empresa	1.172.059,26
1	Grupo de empresa	169.059,77
1	Administradores	631.638,75
1	Responsabilidad convencional/contractual	798.790,20
Total		2.771.547,98

Fuente: TGSS (Base de datos de deuda en situación de derivación de responsabilidad).

El porcentaje más elevado de deuda pendiente contabilizada (91,22%) corresponde a deuda que se encuentra incurso en procedimientos concursales.

Como ya se ha manifestado anteriormente, el artículo 19 de la LD, establece la obligación de los clubes, o sus equipos profesionales, que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, de adoptar la forma jurídica de SAD. Como consecuencia de ello la mayor parte de los equipos incluidos en el ámbito de esta fiscalización procedieron a su transformación, conservando su personalidad jurídica bajo la nueva forma societaria según lo dispuesto en el artículo 4 del entonces vigente Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, sobre SAD (actual Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio).

De acuerdo con esta normativa, los CF pueden realizar operaciones de transformación, escisión o sucesión empresarial propias del tráfico mercantil que inciden en la gestión de la Seguridad Social conllevando, con carácter general, la asignación de un nuevo CCC a la persona jurídica resultante de estas operaciones, de acuerdo con las instrucciones contenidas en la Circular 3/007, de 5 de junio de 2003, de la TGSS sobre "*Procedimiento administrativo para el trámite en materia de Inscripción de Empresas y de cambios de códigos de cuenta de cotización, en supuestos de transformación, fusión y escisión de sociedades y sucesión empresarial*".

De acuerdo con esta Circular, el CF que efectúa estas operaciones está obligado a presentar una relación de los CCC tanto de la empresa antecesora como de la resultante de estas transformaciones, con el fin de obtener la deuda existente (si la hubiere) del FGR a los efectos del control y oportuna declaración, en su caso, de derivación de responsabilidad por la TGSS.

Esta obligación se encuentra recogida en el artículo 5.3 del Real Decreto 84/1996, de 26 enero, por el que se aprueba el Reglamento General sobre inscripción de empresas y afiliación, altas y bajas y variación de datos de trabajadores de la Seguridad Social, en virtud del cual, debe comunicarse a la TGSS, no sólo la inscripción inicial en el correspondiente Régimen del sistema de la Seguridad Social, sino también las variaciones que se produzcan con respecto a los datos notificados con anterioridad.

La falta de dicha comunicación dificulta, tal y como se ha verificado, la posible detección de supuestos de derivación de responsabilidad de las deudas pendientes de pago por parte del CF antecesor.

Tal y como se refleja en el cuadro nº 43, de acuerdo con la base de datos facilitada, 8 CF se encontraban en supuestos de derivación de responsabilidad por sucesión de empresa al cierre del ejercicio 2017, procediendo la TGSS a dictar la correspondiente resolución por derivación de responsabilidad con respecto de aquellas deudas pendientes de abono por parte del deudor inicial (CF antes de su transformación jurídica), respondiendo 6 de estos casos a CF que procedieron a transformar su forma jurídica (SAD) y, en consecuencia, a modificar su NIF.

Los motivos que fundamentan las resoluciones de derivación de responsabilidad dictadas por la TGSS para determinar la existencia de una sucesión de empresa se basan, principalmente, en las siguientes consideraciones: existencia de un cambio de titularidad empresarial; coincidencia en el domicilio social entre antecesor y sucesor (lo cual es comprobado por la propia Dirección Provincial de la TGSS según los antecedentes obrantes en la misma); idéntico objeto social (escritura de constitución de los CF antecesor y sucesor) e idéntica actividad empresarial (actividad económica de acuerdo con la Clasificación Nacional de Actividades Económicas asociada al CCC). Asimismo otros indicios que pueden determinar la existencia de derivación de responsabilidad es la sucesión temporal en el desempeño de la actividad entre el CF antecesor y sucesor, pudiendo verificarse los trabajadores que figuraban en alta en uno y otro CF.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, si bien la deuda en situación de derivación de responsabilidad dictada por la TGSS es la que se recoge en los párrafos anteriores, del análisis de la información obrante en las aplicaciones informáticas de gestión de la TGSS, así como de la documentación aportada en los expedientes facilitados, se han observado las siguientes situaciones que podrían ser constitutivas de supuestos de derivación de responsabilidad por sucesión de empresa:

1. Un CF presenta, a 31 de diciembre de 2017, deudas pendientes de abono que fueron datadas en fechas en las que ya existía un posible CF sucesor susceptible de asumir dicha deuda en derivación de responsabilidad (bajo la forma jurídica de SAD), sin que en el expediente aportado conste que se hayan realizado comprobaciones tendentes a determinar la posible existencia de un supuesto de derivación de responsabilidad, en virtud de los indicios que se indican a continuación.

Este CF tiene una deuda datada por importe de 1.069.178,08 euros, habiéndose verificado que, en el mismo mes, se produjo una baja de sus trabajadores en el CCC asociado a este club y el alta de los mismos en un CCC asociado a la SAD, sin que esta SAD haya notificado, contrariamente a lo dispuesto en el precitado Real Decreto 84/1996 y en la Circular 3/007, los CCC de antecesor y sucesor, dificultando así la posibilidad de que la TGSS pueda obtener la deuda existente en el FGR del club antecesor y, con ello, el control y, en su caso, la posible derivación de responsabilidad de la misma sobre el equipo sucesor.

Si bien la Dirección Provincial de la TGSS competente, durante los trabajos de fiscalización, manifestó que este supuesto no se trata de un supuesto legal de responsabilidad solidaria por sucesión empresarial, sino de una transformación societaria, en cuyo caso la previsión recogida en la entonces vigente Circular 3/065 (actualmente derogada por la precitada Circular 3/007) establece que se debe proceder a dar de baja el CCC existente y asignar otro al nuevo NIF, es importante señalar que ambos clubes (CF y SAD) tienen la misma denominación y NIF (si bien diferente letra debido a su transformación de forma jurídica), respondiendo a la misma situación recogida en otros CF, donde sí se efectuó una derivación de responsabilidad de las deudas del equipo antecesor en el equipo sucesor.

2. Otro CF se disolvió en el año 2009, no produciéndose su declaración de concurso hasta el mes de octubre de ese mismo año.

En el mismo año en que este CF se disolvió se creó un nuevo CF, que figura en alta en el FGR, que adquirió sus derechos federativos, sin que, de la información obrante en el expediente exista constancia de que se hayan desarrollado las actuaciones encaminadas a la obtención de indicios racionales para incoar una posible reclamación de deuda por derivación de responsabilidad, de conformidad con lo dispuesto en las Instrucciones de la Circular 8/003.

De acuerdo con la base de datos de deuda certificada este CF mantiene una deuda, a 31 de diciembre de 2017, por importe de 1.173.763,85 euros, de los cuales 532.038,77 euros se encuentran incursos en un procedimiento concursal, en fase de liquidación²³.

3. Otro CF incluido en el ámbito de fiscalización tiene una deuda datada, a 31 de diciembre de 2017, por importe de 143.589,11 euros, pudiendo tratarse otro CF, también incluido en dicho ámbito, de la misma persona jurídica. Sin embargo, en la documentación aportada, no consta que la TGSS haya efectuado las comprobaciones oportunas tendentes a determinar la posible existencia de indicios que conlleven a un supuesto de derivación de responsabilidad, ya que el segundo club no figura dado de alta en el sistema de la Seguridad Social, habiéndose verificado que este ha recibido una subvención pública en agosto de 2017, por un importe de 7.000 euros, que podría haber sido destinado al pago de las deudas pendientes del CF primero, en el supuesto de haberse iniciado el procedimiento establecido en la Circular 8/003 y, dictado, en su caso, la correspondiente resolución por derivación de responsabilidad²⁴.
4. Tres CF se disolvieron en el periodo objeto de fiscalización, provocando unas pérdidas en el patrimonio de la Seguridad Social de 4.317.680,36 euros con motivo de las deudas pendientes de pago tras su disolución, creándose, bien durante el proceso de liquidación del CF o bien tras su liquidación, nuevos CF que reúnen indicios para poder ser considerados constitutivos de un supuesto de derivación de responsabilidad por sucesión de empresa²⁵.
5. Por su parte, otro CF desapareció en el año 2012 adquiriendo sus derechos federativos en segunda división B otro club, trasladando el equipo de localidad.

A 31 de diciembre de 2017 el primero de dichos clubes mantiene una deuda datada por importe de 53.564,89 euros la cual se produjo en fechas donde ya existía el segundo de los clubes mencionados, que podría responder a la misma persona jurídica, sin que de la documentación obrante en el expediente se derive la incoación de una posible declaración de derivación de responsabilidad de la deuda.

La TGSS manifiesta, en este caso, la existencia de indicios razonables de un supuesto de sucesión empresarial donde correspondería haber iniciado un expediente de derivación de responsabilidad solidaria por sucesión de empresas.

²³ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que durante los trabajos de fiscalización no se planteó por este Tribunal de Cuentas ninguna cuestión concreta sobre las posibles actuaciones realizadas en materia de derivación de responsabilidad en relación al nuevo club, por lo que esta cuestión no se pudo verificar, ni documentar. Sin embargo, durante dichos trabajos se requirió el expediente completo de dicho club, sin que en el mismo obrase la documentación señalada, ni la misma haya sido aportada en el trámite de alegaciones.

²⁴ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que, dado que este club no consta en el Fichero General de Afiliación, no se ha podido realizar ninguna gestión tendente a detectar posibles indicios de responsabilidad solidaria, y que además, la falta de continuidad entre las fechas de alta y baja de actividad de ambos clubes demostraría que no existe continuación en la actividad. Esta alegación no se comparte por este Tribunal de Cuentas puesto que la continuidad en el desarrollo de la actividad constituye tan solo uno de los elementos a considerar con el fin de comprobar la posible existencia de derivación de responsabilidad.

²⁵ A este respecto, el Director General de la TGSS en el trámite de alegaciones manifiesta que durante los trabajos de fiscalización desarrollados se informó de la no existencia de un supuesto de sucesión empresarial y, por tanto, de la no realización de actuaciones en materia de derivación de responsabilidad, si bien en la documentación suministrada a este Tribunal de Cuentas no se han acreditado las gestiones realizadas con el fin de detectar los posibles indicios de responsabilidad así como el resultado de las mismas.

6. De acuerdo con la Instrucción 8 de la precitada Circular 8/003, cuando el deudor inicial genere una nueva deuda susceptible de reclamación a los mismos responsables solidarios (basada en los mismos hechos y fundamentos de derecho que sustentaron la anterior derivación) se emitirá reclamación de deuda haciendo constar que trae su causa en aquella resolución (reclamación de deuda sucesiva).

A estos efectos se ha verificado la existencia de, al menos, una SAD que ha generado nuevas deudas (por importe de 1.065.537,37 euros) con posterioridad a la fecha en que se dictó la resolución de derivación de responsabilidad inicial, sin que conste que se hayan realizado actuaciones con el fin de proceder, en su caso, a una nueva reclamación de deuda sucesiva en los términos indicados en la anterior Instrucción, manifestando la TGSS a este respecto que *“una parte de dicha deuda está en estudio de la fundamentación jurídica de cara a la derivación de responsabilidad”*²⁶.

Con independencia de lo expuesto anteriormente, la Dirección General de la TGSS ante la consulta planteada por una de sus Direcciones Provinciales (doctrina administrativa nº 12/2018, Expediente: 109/2017) relativa a una posible derivación de responsabilidad solidaria por sucesión de empresa en un supuesto de transformación societaria manifiesta que *“En el supuesto de transformación societaria en que se mantiene la personalidad jurídica de la sociedad, no cabe la posibilidad de efectuar una derivación de responsabilidad por sucesión de empresa por la deuda generada con la Seguridad Social por la sociedad civil (...) a la sociedad mercantil transformada (...) sino que debe imputarse la deuda de la sociedad civil extinguida a la sociedad de responsabilidad limitada transformada”*, imputación que no se ha producido en los supuestos recogidos anteriormente.

Como consecuencia de las situaciones puestas de manifiesto en los puntos anteriores, la deuda, a 31 de diciembre de 2017, en situación de derivación de responsabilidad se podría ver incrementada en un importe de, al menos, 7.825.758,50 euros, con independencia de aquellos otros supuestos que pudieran calificarse como derivación de responsabilidad (v.gr: administradores, grupo de empresa,...) recogidos en otros subapartados anteriores de este Informe.

Las situaciones recogidas anteriormente permiten constatar que la falta de comunicación, a la TGSS, de las variaciones de datos que se producen en los CF respecto a su situación inicial, además de suponer un incumplimiento de lo dispuesto en el precitado artículo del Real Decreto 84/1996, dificultan las actuaciones de seguimiento y control de las deudas pendientes de pago del CF antecesor, así como la posibilidad de proceder a dictar la preceptiva derivación de responsabilidad, debiendo incrementar este servicio común sus actuaciones de control con el fin de analizar todos los posibles indicios que pudieran permitir la consecución de la derivación de responsabilidad de la deuda de los CF.

Asimismo, la falta de conexión existente entre la información correspondiente al CF sucesor y antecesor (ya sea por una falta de comunicación de variación de datos por parte del CF o por una falta de detección y valoración de indicios que conlleven una posible derivación de responsabilidad por parte de la TGSS) provoca la calificación como créditos incobrables de las deudas del CF antecesor (de acuerdo con la normativa aplicable en esta materia) provocando, como se ha expuesto anteriormente, las consiguientes pérdidas en el patrimonio de la Seguridad Social, si bien, la calificación de las deudas como incobrables no impide que pueda detectarse una posible derivación de responsabilidad con posterioridad a dicha calificación, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción con extinción definitiva del crédito, de modo que pueda rehabilitarse e iniciar el expediente y la declaración de la derivación de responsabilidad, tal como figura recogido en la Circular 3-004-2009 por la que se dictan Instrucciones sobre la extinción de créditos y derechos de la Seguridad Social por prescripción, insolvencia u otras causas de no exigibilidad, así como para la gestión de datas y cambios de situación de los títulos ejecutivos.

²⁶ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que desde la Dirección Provincial competente se ha puesto en conocimiento de dicho servicio común que se va a proceder a efectuar esta derivación.

IV. CONCLUSIONES

IV.1. CONCLUSIONES RELATIVAS A LA DEUDA TRIBUTARIA

IV.1.1. Conclusión relativa a los planes de saneamiento del fútbol profesional

1. La deuda tributaria de los clubes de fútbol (CF) asumida por la Liga Nacional de Fútbol Profesional (LNFP) en virtud de los planes de saneamiento de 1985 y 1991 se había ingresado completamente antes del comienzo del periodo fiscalizado. El 4 de febrero de 1998 acabó de cancelarse esta deuda mediante su ingreso en el Tesoro Público por lo que no ha tenido reflejo en los resultados de esta fiscalización (subapartado III.1).

IV.1.2. Conclusiones sobre la evolución y situación actual de la deuda tributaria pendiente

2. Los datos sobre la evolución de la deuda tributaria pendiente a final de cada año ponen de manifiesto una disminución relevante y continuada de la misma durante el periodo fiscalizado (del 66%). La deuda tributaria pendiente de los CF pasó de casi 635 millones de euros a finales de 2010, a menos de 218 millones a finales de 2017 (cuadros 2, 3 y 4; gráficos 2 y 3; subepígrafes III.2.1.1, III.2.1.2 y títulos III.2.1.3.1, III.2.1.3.2 y III.2.1.3.3).
3. Se produjo un aumento de los ingresos derivados del cumplimiento ordinario de las obligaciones tributarias por los CF (que pasaron de 306 millones de euros en 2010 y hasta 1.084 millones en 2017, gráfico 1 y subepígrafe III.2.1.2). Este aumento se correspondió con una correlativa disminución en la generación de deuda tributaria (desde 325 millones de euros en 2010 a 100 millones de euros en 2017, cuadro 2 y título III.2.1.3.1) y se fue cobrando y cancelando gran parte de la deuda pendiente (1.927 millones de euros en el periodo, cuadro 11 y títulos III.2.1.5.1 a III.2.1.5.3).
4. La distribución de la deuda por categorías deportivas muestra que fue la deuda tributaria de los grandes clubes la que experimentó mayor disminución. En el año 2010 el 92% del importe de la deuda tributaria de los CF se concentraba en primera y segunda división, mientras que en 2017 la deuda de los clubes de primera ya era inferior a la de los de segunda B (cuadro 5; gráfico 4; título III.2.1.3.4 y subepígrafe III.2.2.5). Aunque los clubes importantes son los que generan mayores impuestos, al final del periodo fiscalizado las dificultades de cobro de la deuda tributaria se localizaban en las categorías inferiores y en clubes concursados y en liquidación. La deuda pendiente en periodo ejecutivo se encontraba, principalmente, en clubes de segunda B; y gran parte de ella (el 91%) en fase de embargo (cuadro 18; subepígrafe III.2.2.5).
5. Se produjo una disminución relevante de la deuda en periodo voluntario (cuadro 6; gráfico 5; título III.2.1.4.1); de la deuda aplazada, a partir de 2014 (cuadro 7; gráfico 6; título III.2.1.4.2); y de la deuda suspendida por litigiosa, a partir de 2011 (cuadro 8; gráfico 7; título III.2.1.4.3). La deuda en periodo ejecutivo también disminuyó, aunque en menor medida (cuadro 6; gráfico 5; título III.2.1.4.1); y la paralizada sometida a procedimientos concursales se mantuvo a lo largo del periodo (cuadro 9; gráfico 8; título III.2.1.4.4).
6. En los últimos años la deuda tributaria de los CF se puede considerar, más que un problema del sector, un problema de insuficiencia financiera de determinadas entidades concretas. En 2017, la deuda de diez CF representaba más del 75% de la deuda tributaria pendiente; y la deuda de trece CF más del 85% de la deuda en periodo ejecutivo de todos ellos (título III.2.1.3.5 y subepígrafe III.2.2.3).

IV.1.3. Conclusiones sobre la cancelación de deuda tributaria

7. Durante el periodo fiscalizado se canceló deuda por importe de 1.927 millones de euros, el 85% mediante su ingreso en Hacienda (1.638 millones se cancelaron por ingreso y 289 sin ingreso por alguna de las causas previstas en la ley). Las cantidades cobradas cada año se fueron manteniendo durante el periodo (en torno a los 200 millones de euros) a pesar de ir disminuyendo la deuda tributaria pendiente sobre la que se hacían los cobros (cuadro 11; gráfico 10; títulos III.2.1.5.1 a III.2.1.5.3).
8. También se canceló deuda sin ingreso de los CF por importe de 289 millones de euros, tras comprobar que reunía los requisitos para ser cancelada. Los principales motivos de cancelación sin ingreso fueron las anulaciones de liquidaciones o recargos como consecuencia de resoluciones de los Tribunales dando la razón a los contribuyentes (67%); las quitas de créditos ordinarios aprobadas judicialmente en procedimientos concursales (el 20%); y la declaración de las deudas como incobrables (11%) (cuadro 12; título III.2.1.5.4 y subepígrafe III.2.2.5 a III.2.2.7). Estas cancelaciones sin ingreso también se produjeron, en ocasiones, como consecuencia de deudas cargadas incorrectamente en los sistemas informáticos de gestión recaudatoria de la Agencia, por retrasos en el reflejo de resoluciones judiciales y otras causas que reflejan deficiencias en el control interno de las mismas (título III.2.1.5.4 y subepígrafe III.2.2.7).
9. En relación con los incobrables, el 89% de los CF declarados fallidos se encontraban en categorías inferiores a las profesionales y segunda B, se habían extinguido, o estaban en proceso de liquidación. Seis de estos clubes declarados fallidos suponían el 95% del total de los créditos incobrables a final de 2017 (subepígrafe III.2.2.7). Apenas produjeron efectos las actuaciones de investigación sobre los CF declarados fallidos y de rehabilitación de créditos incobrables (únicamente se cobraron 200.000 euros de los 31 millones de euros declarados incobrables en todo el periodo, título III.2.1.5.4).
10. La consideración de los incobrables obliga a matizar las cifras de deuda pendiente que los órganos de gestión recaudatoria estaban gestionando en cada momento y que refleja la contabilidad de los tributos. Aunque estos créditos incobrables están ya cancelados y por ello no se reflejan en los saldos de deuda pendiente, sobre los mismos se pueden seguir realizando acciones legales y de comprobación e investigación, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago. Estos créditos pueden ser objeto de rehabilitación, reanudándose el procedimiento de recaudación desde la situación en que se encontraban en el momento de la declaración de crédito incobrable, y pueden llegar a ser cobrados; por eso, a la deuda activa a final del periodo (218 millones de euros) se puede sumar el saldo de incobrables (31 millones) para reflejar el total de la deuda pendiente actual de los CF que la Agencia podría llegar a cobrar (249 millones de euros) (título III.2.1.3.1 y subepígrafe III.2.2.7) Todos los datos obtenidos en la fiscalización fueron registrados y contabilizados de manera automática por los instrumentos informáticos de la AEAT de acuerdo con los procedimientos a seguir en la contabilidad de los tributos estatales y recursos de otras administraciones y entes públicos (epígrafe III.2.3).

IV.1.4. Conclusión sobre los cambios en la planificación y gestión tributaria de la deuda de los CF

11. En el periodo fiscalizado se produjeron cambios en la normativa y en la gestión tributaria de la Agencia que se correspondieron con la reducción de los datos de deuda de los CF. Entre las medidas adoptadas por la Agencia se pueden destacar: la restricción en la concesión de aplazamientos (título III.2.1.4.2 y subepígrafe III.2.4.2); las actuaciones para el cobro y cancelación de la deuda (1.927 millones de euros; subepígrafes III.2.1.5, III.2.2.6, III.2.2.7 y subepígrafe III.2.4.3 y III.2.4. 4); la centralización de la gestión tributaria de los CF en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (título III.2.4.1.2); y el seguimiento específico de la situación y evolución de la deuda de los CF (se hizo un seguimiento anual de estos

contribuyentes aunque ni la planificación estratégica ni los planes anuales de la Agencia en el periodo fiscalizado contienen medidas específicas relacionadas con la gestión recaudatoria, el cobro de las deudas, o la inspección de los CF título III.2.4.1.1). Se realizaron en relación a los CF las actuaciones previstas en la ley y habituales para el cobro de las deudas de todos los contribuyentes.

IV.1.5. Conclusión sobre las actuaciones de aplazamiento y fraccionamiento de deuda

12. A partir de 2014 se concedieron cada vez más restrictivamente los aplazamientos de deuda. La Agencia aplicó adecuadamente los cambios normativos y nuevos criterios más restrictivos de resolución de los aplazamientos. La gran mayoría de los aplazamientos concedidos a los CF se fueron cumpliendo o reconsiderando y las cifras de incumplimientos fueron bajas. El análisis de expedientes puso de manifiesto supuestos de concesión de aplazamientos del ingreso de las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas después de su prohibición (aunque tuvieron un importe muy poco significativo y fueron pagándose a su vencimiento); así como de aplazamientos concedidos con dispensa total de garantías en los que no se requirió la documentación prevista para ello (en solicitudes de aplazamiento por un plazo muy corto en los que se consideró que los tiempos para la presentación y análisis de la documentación y posterior emisión del acuerdo superarían el plazo solicitado, por lo que no se perjudicaba la deuda). También se detectaron casos de aplazamientos en tramitación de solicitudes muy antiguas (subepígrafe III.2.4.2).

IV.1.6. Conclusión sobre las actuaciones de embargo y realización de bienes y derechos de los CF

13. La Agencia dictó 5.094 diligencias de embargo de CF ascendiendo el importe obtenido de estas actuaciones a 99.100 miles de euros. El mayor importe (50%) se obtuvo de los embargos de créditos, efectos y derechos realizables de los CF que incluyeron, fundamentalmente, embargos de derechos federativos, audiovisuales, ayudas al descenso, contratos de esponsorización y quinielas. En menor medida se obtuvo de los embargos de cuentas bancarias (28%) y de efectivo (12%). Los CF carecen, en general, de activos tangibles, ya que en la mayoría de los casos tanto el estadio como las instalaciones deportivas son titularidad del municipio correspondiente; por eso, en todo el periodo únicamente se emitieron cuatro diligencias de embargo de bienes muebles y 30 diligencias de embargo de bienes inmuebles. El análisis de estos procedimientos puso de manifiesto que en ninguno de los casos se llegó a la enajenación de los bienes trabados para el cobro de la deuda. La aplicación informática consultada por este Tribunal (la base de datos del Zújar "Diligencias SIR" de la Agencia) no permitía un seguimiento adecuado de las notificaciones de las diligencias de embargo (títulos III.2.4.3.1 a III.2.4.3.6).

IV.1.7. Conclusiones sobre las actuaciones de derivación de responsabilidad y control de la deuda tributaria de los CF

14. La Agencia aprobó acuerdos de derivación de responsabilidad para dirigir el procedimiento recaudatorio contra administradores y otros responsables de los CF que afectaron a doce clubes durante el periodo fiscalizado, dando lugar a un importe derivado de 23.199 miles de euros de los cuales se ingresaron 5.836 miles de euros (Cuadro 23, título III.2.4.3.7).

15. Durante el periodo fiscalizado hubo 24 CF que tuvieron distintos NIF (Número de Identificación Fiscal) como consecuencia de la transformación de su forma jurídica, el cambio de denominación u otras causas. La gestión recaudatoria de la deuda tributaria por la Agencia se realizó de forma unificada como si fueran deudas del mismo contribuyente. No obstante, en algunos casos, las aplicaciones informáticas de la Agencia reflejaban en NIF distintos información tributaria del mismo contribuyente (título III.2.4.3.8).

IV.1.8. Conclusión sobre las actuaciones de inspección de los CF

16. La Agencia levantó 198 actas de inspección finalizadas correspondientes a 51 expedientes de inspección que afectaron a 36 CF inspeccionados. El importe instruido en las mismas superó los 69,5 millones de euros y el importe total liquidado los 56,5 millones de euros. Las actas en las que se inspeccionaron los pagos a cuenta a trabajadores y profesionales sumaban más del 50% del importe instruido, seguido por las actas en las que se inspeccionó el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y las retenciones efectuadas a no residentes (el 20% en ambos casos). Los trabajos de inspección afectaron sobre todo a los grandes clubes y a los que presentaban graves problemas económicos. El análisis de una muestra de 40 actas de inspección finalizadas con un importe instruido de casi 52 millones de euros permitió verificar que por medio de las mismas se había instado la corrección de defectos en las declaraciones tributarias realizadas por los clubes; se habían puesto de manifiesto determinadas infracciones tributarias, imponiéndose sanciones; y se habían instruido, en su caso, delitos fiscales (subepígrafe III.2.4.4).

IV.1.9. Conclusiones sobre el análisis de los convenios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) con los clubes concursados

17. En el periodo fiscalizado 46 CF deudores de la AEAT estuvieron incursos en procesos concursales (uno de ellos ya provenía de la antigua situación de suspensión de pagos previa a la regulación concursal de 2003). De estos clubes, 29 de ellos iniciaron su situación concursal en el periodo fiscalizado; 17 ya estaban en ella con anterioridad a 2010; y 34 seguían concursados al finalizar la fiscalización. La deuda de los clubes concursados al final del periodo ascendía a 180 millones de euros, 16 de ellos habían sido declarados fallidos por la AEAT y tenían deudas incobrables por importe de casi 30 millones de euros (por lo que la deuda total de estos clubes ascendía en ese momento a 210 millones de euros, títulos III.2.4.5.2 y III.2.4.5.7).
18. Las quitas aprobadas por sentencia judicial en los convenios generales de acreedores sobre los créditos ordinarios o subordinados iban desde el 0% hasta el 90% de la deuda según los casos; no obstante, la quita más común aprobada judicialmente fue el 50% de la deuda. El importe de la deuda cancelada por quitas en el periodo fiscalizado ascendió a 57 millones de euros. Además de estos convenios generales 26 CF concursados firmaron con la AEAT algún acuerdo singular o acuerdo de aplazamiento sobre sus créditos privilegiados. No se produjeron quitas sobre créditos privilegiados en ninguno de los acuerdos singulares firmados en el periodo (se detectó el caso de un club, aunque este acuerdo, de 19 de febrero de 2006, era muy anterior a la Instrucción que regula estos acuerdos y al inicio del periodo fiscalizado (título III.2.4.5.5)).
19. En cinco casos de los 34 convenios aprobados el voto de la Agencia fue favorable al convenio de acreedores, aunque no perjudicó a los créditos privilegiados porque en todos ellos se había firmado previamente un acuerdo singular entre la AEAT y el club sobre los mismos. En quince casos se produjo la abstención de la Agencia en el convenio, y su voto fue desfavorable en otros catorce (título III.2.4.5.6).
20. De los 46 procesos concursales finalizaron doce durante el periodo finalizado (nueve con la extinción del club y tres con el cumplimiento del convenio). De los otros 34 cinco finalizaron con el cumplimiento del convenio (estando dos pendientes de resolución judicial), ocho clubes incumplieron el convenio de acreedores (dos de ellos se extinguieron, uno está en proceso de liquidación y cinco pendientes de resolución judicial) y 21 convenios estaban aplicándose y en tramitación a la finalización de esta fiscalización (título III.2.4.5.2 y III.2.4.5.4).

IV.2. CONCLUSIONES RELATIVAS A LA DEUDA CON LA SEGURIDAD SOCIAL

IV.2.1. Conclusión relativa a los planes de saneamiento del fútbol profesional

21. La LNFP canceló el 4 de febrero de 1998, de forma anticipada, los tres aplazamientos de deuda concedidos por la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) -por un importe total de 10.263.730,03 euros- en aplicación del segundo plan de saneamiento del fútbol profesional recogido en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte e instrumentado mediante el convenio suscrito entre el Consejo Superior de Deportes y la citada asociación deportiva el 18 de enero de 1991 (subapartado III.1).

IV.2.2. Conclusión relativa a los procedimientos desarrollados por la TGSS

22. La TGSS dispone de circulares o instrucciones internas donde se regulan los procedimientos de gestión, cobro, seguimiento y control implantados para la recaudación de los recursos del sistema de la Seguridad Social en sus diferentes situaciones (periodo voluntario, vía ejecutiva, aplazamientos, supuestos de derivación de responsabilidad, procedimientos concursales,...) así como de las aplicaciones informáticas desarrolladas para su ejecución.

Asimismo, de la información obrante en los expedientes de gestión analizados y en las mencionadas aplicaciones informáticas se ha verificado el cumplimiento de la legalidad en las actuaciones desarrolladas por este servicio común con el fin de lograr la recaudación de los recursos objeto de la presente fiscalización, si bien se ha observado una falta de homogeneidad en la aplicación de estos procedimientos de gestión, por parte de las diferentes Direcciones Provinciales que componen el mismo, así como una falta de actualización y congruencia en la información recogida en las aplicaciones informáticas de gestión (subapartado III.3).

IV.2.3. Conclusiones relativas a la evolución de la deuda de los CF

23. El saldo de la deuda pendiente de pago a 31 de diciembre de 2017, generada por los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización se eleva a un importe de 31.035.812,46 euros, correspondiendo el saldo principal de la misma -a lo largo de los diferentes ejercicios fiscalizados- a los clubes que participaron en la competición oficial de segunda división B, a excepción de los ejercicios 2014 y 2017, donde la deuda de los clubes que participan en competiciones inferiores supera al resto de competiciones oficiales.

Sin embargo, el importe contabilizado a dicha fecha se ve incrementado como consecuencia de la deuda pendiente que se encuentra en situación de aplazamiento (3.835.002,91 euros) así como por los intereses de demora devengados por las deudas pendientes de abono al cierre del ejercicio 2017 (3.015.348,94 euros) elevándose, de esta forma, a un importe acumulado de 37.886.164,31 euros (subepígrafe III.3.1.1).

24. La deuda con el sistema de Seguridad Social, generada por los CF que participaron en la primera división del fútbol español, tuvo un espectacular incremento en la temporada 2011/2012, minorando la misma de forma paulatina, a lo largo de las sucesivas temporadas deportivas hasta llegar a su nivel mínimo en el ejercicio 2017.

Sin embargo, la deuda de los CF que, a lo largo del periodo objeto de fiscalización, participaron en las competiciones oficiales de segunda división A y B, no ha observado un relevante descenso ya que, al cierre del ejercicio 2017, se encuentra en niveles similares a los del ejercicio 2010, incrementándose, en dicho periodo, la deuda de aquellos otros CF que participaron en competiciones inferiores a las anteriores.

En términos absolutos, la deuda de los CF con el sistema de la Seguridad Social sufrió un incremento en el ejercicio 2011, motivado por la deuda generada por los CF de primera división, minorando ligeramente a lo largo del periodo fiscalizado, bien como consecuencia de su pago o debido al elevado importe de créditos declarados incobrables definitivos, encontrándose, al cierre del ejercicio 2017, en valores superiores a los del ejercicio 2010 (subepígrafe III.3.1.1).

25. Con independencia del importe de deuda expuesto anteriormente, la TGSS considera a los sujetos responsables del pago al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social cuando abonan sus créditos calificados administrativamente como incobrables provisionales, los cuales se encuentran dados de baja en contabilidad, ascendiendo los mismos, a 31 de diciembre de 2017, a 5.999.893,49 euros, provocando, en consecuencia, que la deuda pendiente de abono de los CF incluidos en el ámbito de esta fiscalización se eleve, a la mencionada fecha, a un importe total de 43.886.057,80 euros (subepígrafe III.3.1.2).
26. La deuda, contabilizada al cierre del ejercicio 2017 (31.035.812,46 euros), se encuentra, en su gran mayoría (79,66%) en su fase de recaudación en vía ejecutiva, encontrándose el resto (20,34%) dentro del procedimiento de recaudación en periodo voluntario, si bien, 2.642.481,19 euros se encuentran paralizados en esta fase desde hace más de cuatro años (epígrafe III.3.2).
27. Los registros contables de altas y bajas de deuda producidos en el periodo temporal fiscalizado se encuentran sobrevalorados, al responder dichos movimientos a trámites de gestión, establecidos por la TGSS, y no a reconocimientos y cancelaciones de derechos efectuados de acuerdo con las normas de registro y valoración establecidas en la Resolución de 1 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública, a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social, estimándose la sobrevaloración de estas altas de deuda, solo en el ejercicio 2017 en, al menos, 4.541.735,71 euros (epígrafe III.3.3).

IV.2.4. Conclusión relativa a la planificación de las actuaciones de seguimiento y control de las deudas generadas por los CF

28. La TGSS no ha aprobado, a lo largo del periodo temporal objeto de fiscalización, una planificación específica donde se establezcan las líneas de actuación a desarrollar, por sus Direcciones Provinciales, en relación con el seguimiento y control de las deudas de los CF debido a la escasa relevancia cuantitativa que la deuda de este colectivo representa sobre el total de la deuda generada por otros colectivos integrantes del sistema de Seguridad Social.

Sin embargo, dispone de otra serie de medidas articuladas a través de planes anuales de objetivos o convenios de colaboración suscritos con entidades de la Administración Pública, donde se fijan, con carácter general, directrices tendentes a desarrollar un seguimiento y control de la deuda del sistema de la Seguridad Social, aplicables a los CF, si bien los resultados obtenidos en estos planes, en relación con éstos han tenido escasa relevancia²⁷ (subepígrafe III.3.4.1).

IV.2.5. Conclusiones relativas a los aplazamientos concedidos

29. Un total de 117 aplazamientos vigentes, en el periodo temporal objeto de fiscalización, fueron incumplidos por los CF, lo que representa un 51,54% sobre el total de aplazamientos concedidos (227) en dicho periodo, motivado, principalmente, por la generación de una nueva deuda o el impago de los vencimientos establecidos en los mismos, cuestionando la eficacia

²⁷ Ver nota a pie de página nº 22.

de su concesión como procedimiento de cobro de las deudas generadas por este colectivo durante el periodo objeto de fiscalización.

En este sentido, se ha verificado la concesión de sucesivos aplazamientos a diversos CF a pesar del reiterado incumplimiento de aplazamientos concedidos con anterioridad, contraviniendo lo dispuesto en el artículo 35.6 del Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social.

Asimismo, en determinadas ocasiones, se ha observado el incumplimiento de las condiciones de pago establecidas en la concesión del aplazamiento, sin que por parte de los órganos recaudadores de la Tesorería General de la Seguridad Social se haya ejecutado la garantía constituida ni se haya continuado el procedimiento de apremio iniciado con anterioridad, procediendo, sin embargo, a la concesión de un nuevo aplazamiento, vulnerando lo preceptuado en el artículo 36 del mencionado Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social²⁸ (subepígrafe III.3.4.3).

30. En determinadas ocasiones, se ha verificado la concesión simultánea de dos aplazamientos a una misma persona jurídica debido a la transformación que los CF tuvieron que efectuar a sociedades anónimas deportivas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

Asimismo, con motivo de esta transformación jurídica también se ha verificado, en determinadas ocasiones, la generación de deuda por parte de la sociedad anónima deportiva que no ha sido considerada -en el aplazamiento concedido a la misma persona jurídica constituida como CF- ni para formar parte de la deuda aplazada ni a los efectos de denegar su concesión, por no encontrarse al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social, debido a la diferencia existente en el NIF entre ambas formas jurídicas, lo cual podría provocar un incumplimiento de lo preceptuado en los artículos 32.3 y 36.2 del precitado Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social (subepígrafe III.3.4.3).

IV.2.6. Conclusiones relativas al procedimiento de recaudación en vía ejecutiva

31. Los órganos recaudadores de la TGSS han emprendido las actuaciones legales y reglamentarias establecidas con el fin de lograr el cobro de las deudas contraídas por los CF comprendidos en el ámbito de esta fiscalización.

Sin embargo, en numerosas ocasiones, estas actuaciones han resultado infructuosas provocando la declaración administrativa de créditos incobrables -en el periodo temporal objeto de fiscalización- de un total de 5.999.893,49 euros con carácter provisional y 6.854.130,84 euros con carácter definitivo.

La declaración de créditos incobrables definitivos conlleva el cese de la obligación de pago de las deudas por parte de sus responsables y, en consecuencia, provoca una pérdida en el patrimonio de la Seguridad Social derivado de la falta de ingreso de estos recursos públicos que, se verá incrementado, de forma considerable, cuando extinguida la acción administrativa de cobro, los créditos datados con carácter provisional, a 31 de diciembre de 2017, procedan, presumiblemente, a ser calificados como créditos incobrables definitivos, debido a la difícil

²⁸ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que no considera que las actuaciones realizadas contravengan el artículo señalado puesto que la generalidad del término empleado por la norma pone en evidencia la intención del legislador de atribuir al órgano competente la capacidad para valorar las circunstancias concurrentes en cada caso, adoptando la oportuna decisión de cara a un incremento en las posibilidades de recuperación de la deuda. Esta alegación no se comparte por este Tribunal de Cuentas puesto que, como el Director General reconoce, el porcentaje de incumplimientos señalado (51,54%), evidencia que el recurso de aplazamiento no ha supuesto la recuperación de las deudas en el porcentaje que hubiera sido deseable y que, por tanto, ello debería haber supuesto un límite a la discrecionalidad que, en general, preside la gestión de los aplazamientos.

situación económico-financiera por la que atraviesan los CF que participan en las competiciones oficiales de segunda división B e inferiores (subepígrafe III.3.4.4).

32. En solo dos de los expedientes ejecutivos analizados (32) el órgano competente de la Dirección Provincial de la TGSS emitió la resolución administrativa declarando la extinción definitiva del crédito incobrable, vulnerando, en el resto de expedientes, lo dispuesto en el artículo 131 del Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, el apartado 3.2.1.1 de la Instrucción 3/004 de la Dirección General de este servicio común donde se dictan "Instrucciones sobre la extinción de créditos y derechos de la Seguridad Social por prescripción, insolvencia, u otras causas de no exigibilidad, así como para la gestión de datas y cambios de situación de los títulos ejecutivos" así como el artículo 84 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas al requerirse la finalización del procedimiento mediante resolución motivada (subepígrafe III.3.4.4).
33. De acuerdo con la información facilitada por la Dirección General de la TGSS, desde 1 de enero de 2010 a 31 de diciembre de 2017, 46 CF del universo de esta fiscalización se han encontrado sometidos a un procedimiento concursal, con independencia de que su fecha de declaración de concurso se produjese con anterioridad al 1 de enero de 2010.

Sin embargo, se ha verificado que esta información, extraída de la aplicación informática implantada para la gestión de los procedimientos concursales, presenta las siguientes debilidades:

- a) El crédito concursal reconocido a la TGSS que se refleja en la mencionada aplicación informática no corresponde, en determinadas ocasiones, con el importe recogido en el expediente ejecutivo analizado.
- b) En numerosas ocasiones, se ha verificado que los porcentajes de quita aprobados en los convenios generales de acreedores se encuentran aplicados, exclusivamente, sobre los créditos ordinarios, exceptuando los importes correspondientes a los créditos subordinados, provocando una infravaloración del importe recogido en la aplicación informática por este concepto que, en el supuesto de finalización del concurso con el cumplimiento de sus obligaciones, será objeto de anulación de deuda y, en consecuencia, generará una pérdida en el patrimonio de la Seguridad Social.
- c) Asimismo, en otras ocasiones, los importes de quita resultantes de los convenios generales aprobados se encuentran datados, en la aplicación informática, como créditos en situación de espera provocando, con ello, una nueva infravaloración del importe de quita, así como un incumplimiento de lo dispuesto en el apartado 4 de la Circular 3/004 de la Dirección General de este servicio común donde se establecen "Instrucciones sobre la extinción de los créditos y derechos de la Seguridad Social por prescripción, insolvencia u otras causas de no exigibilidad, así como para la gestión de datas y cambios de situación de los títulos ejecutivos".
- d) Por último, en numerosas ocasiones, el periodo de espera aprobado en los convenios generales de acreedores se encuentra referido, en la aplicación informática, exclusivamente a los créditos ordinarios, sin acumular el periodo de espera derivado de los créditos subordinados que se inicia una vez abonados la totalidad de los créditos anteriores, motivo por el cual los plazos de espera, establecidos en la aplicación, se verían duplicados.

Las debilidades expuestas anteriormente denotan la falta de una correcta y adecuada actualización de la información obrante en la aplicación informática implantada para la gestión de los procedimientos concursales en que se encuentran incursos los CF, pudiendo generar una falta de control y seguimiento adecuado de la deuda incluida en estas situaciones (subepígrafe III.3.4.4).

34. De acuerdo con la información facilitada por la Dirección General de la TGSS el porcentaje de quita aprobado en los convenios generales de acreedores relativos a los procedimientos concursales en que se han encontrado incursos los CF se eleva, en su mayoría, al 50% de los créditos ordinarios y subordinados, superando, en otras ocasiones, dicho porcentaje (hasta un 85%).

Estos elevados porcentajes de quita provocan un importante detrimento en el patrimonio de la Seguridad Social -dado que una vez finalizado el convenio general de acreedores con su cumplimiento, la deuda en situación de quita es anulada- cuantificado, de acuerdo con la información obrante en la aplicación informática del citado servicio común, en 6.067.541,29 euros, importe que se encuentra infravalorado de acuerdo con lo recogido en el punto anterior (subepígrafe III.3.4.4).

35. A 31 de diciembre de 2017, 33 procedimientos concursales a los que se encuentran sometidos los CF, incluidos en el ámbito de esta fiscalización, se encuentran vigentes con motivo de los elevados plazos de espera aprobados en los convenios generales de acreedores, superando en numerosas ocasiones el límite legal (5 años) previsto en el artículo 100.1 (vigente hasta el 27 de mayo de 2015) de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, llegando a elevarse dichos plazos hasta 34 años que, finalizarán, en determinadas ocasiones, entre los años 2025 y 2037 (subepígrafe III.3.4.4).
36. Desde su entrada en vigor, el 2 de mayo de 2015, no se ha efectuado una evaluación de la eficacia de las actuaciones realizadas dentro del marco del Real Decreto-ley 5/2015, de 30 de abril, de medidas urgentes en relación con la comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales de las competiciones de fútbol profesional con el fin de velar por el cumplimiento de las obligaciones previstas en dicho texto legal, entre las cuales se incluye el pago de las deudas líquidas, vencidas y exigibles a la TGSS, así como otras funciones cuyo análisis se encuentra encomendado a la Comisión de Seguimiento creada por el reciente Real Decreto 2/2018, de 12 de enero, por el que se dictan normas de desarrollo del precitado Real Decreto-ley 5/2015 (subepígrafe III.3.4.4).
37. De la documentación aportada en los expedientes analizados, así como de la información obrante en las aplicaciones informáticas de gestión, en determinadas ocasiones, se ha verificado la inexistencia de documentación acreditativa del inicio, por los órganos competentes de la TGSS, de las actuaciones encaminadas a averiguar la posible existencia de supuestos constitutivos de derivación de responsabilidad de la deuda, incumpliendo lo dispuesto en la Circular 8-003-2013, de 15 de noviembre, de la TGSS, donde se establecen “Instrucciones sobre reclamación de deuda por declaración de derivación de responsabilidad solidaria, subsidiaria y mortis causa”, en cuya Instrucción Octava 3.1 determina que la calificación de incobrabilidad de un crédito exige el agotamiento del procedimiento de apremio frente a todos los sujetos responsables del pago, momento en el que cobra transcendencia la averiguación de posibles sujetos responsables por derivación de responsabilidad de la deuda²⁹ (subepígrafes III.3.4.4 y III.3.4.5).

²⁹ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que la declaración de un crédito como incobrable exige agotar el procedimiento de apremio frente a todos los sujetos responsables del pago existentes en ese momento, lo cual no implica que dicha declaración no pueda realizarse antes de que finalicen todas las averiguaciones para la detección de otros responsables, motivo por el que, para la declaración de un crédito como incobrable, no es requisito imprescindible que conste documentación de todas las actuaciones realizadas para la tramitación de un expediente de derivación de responsabilidad. Esta alegación no puede ser compartida por este Tribunal de Cuentas dado que en los expedientes y aplicaciones informáticas examinados se han puesto de manifiesto indicios de la posible existencia de responsabilidad solidaria con respecto a los clubes o sociedades anónimas deportivas creadas antes, durante o con posterioridad a la extinción del club deudor, sin que este Tribunal haya obtenido evidencia de actuación alguna encaminada a averiguar la posible existencia de responsabilidad de dichos clubes o sociedades anónimas deportivas posibles sucesores.

V. RECOMENDACIONES

V.1. RECOMENDACIONES DIRIGIDAS A LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. La Agencia debería continuar con el desarrollo y perfeccionamiento de las aplicaciones informáticas de apoyo de la gestión recaudatoria. Las aplicaciones informáticas requieren una actualización permanente y se deben desarrollar en el sentido de automatizar tareas y unificar criterios en la actuación de la Agencia. El desarrollo de las aplicaciones informáticas debe permitir avanzar en el control y la supervisión de la actuación de la Agencia, evitando en lo posible procesos individualizados y manuales en las actuaciones de gestión recaudatoria. Concretamente, en esta fiscalización se puso de manifiesto la posibilidad de mejorar el control de las diligencias de embargo resolviendo las deficiencias que presenta el registro informático de sus notificaciones; depurar los censos de las entidades que se transforman mediante el cambio de su forma jurídica para evitar que puedan aparecer como distintos deudores aunque sean solo uno; y evitar que se duplique el cargo de deudas que deben acabar cancelándose sin ingreso. También es necesario reiterar que las aplicaciones informáticas de la Agencia deberían, en la medida de lo posible, conservar y proporcionar información histórica de los expedientes tributarios.
2. Además de desarrollar las aplicaciones informáticas ya existentes, la Agencia debería estudiar la implantación y utilización de otras para el apoyo a algunas actuaciones que no cuentan con ellas. Concretamente, en esta fiscalización se puso de manifiesto la posibilidad de considerar el desarrollo de una herramienta informática específica para la gestión, seguimiento y control de los deudores incursos en situación concursal, para evitar la utilización con este fin de herramientas diseñadas para otros fines (como el Zújar VAF diseñado para el registro de los aplazamientos).
3. El expediente electrónico que actualmente tiene implantado la Agencia, configurado como herramienta de archivo y soporte documental, debería homogeneizarse de forma efectiva, en relación con la documentación que se incorpora, el orden cronológico y su estructura en función del tipo de actuación de que se trate.
4. La Agencia debería incrementar la selección y depuración de deudas muy antiguas en situaciones de paralización y aplazamiento e incrementar el control sobre la procedencia de esta situación en este tipo de deudas.
5. La Agencia debería de continuar reduciendo, en la medida de lo posible, los plazos que median entre los acuerdos de los Tribunales, los actos de ejecución de sus resoluciones y su reflejo en las aplicaciones informáticas y en las actuaciones de gestión tributaria, para mejorar el control sobre la deuda y sobre las actuaciones que realiza para su cobro.
6. La Agencia debería valorar la oportunidad y utilidad de continuar haciendo un seguimiento específico sobre la deuda tributaria de los CF, así como de hacer seguimientos específicos de otros ámbitos de actividad o sectores económicos en los que pueda prever que existan este tipo de problemas.

V.2. RECOMENDACIONES DIRIGIDAS A LA TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Con la finalidad de subsanar las deficiencias puestas de manifiesto en el presente Informe, la TGSS debería realizar, al menos, las siguientes actuaciones:

1. Incrementar la exigencia en la constitución de garantías por los responsables del pago de la deuda y analizar, de forma restrictiva, la concesión de aplazamientos sobre la misma, dado el elevado porcentaje de incumplimientos efectuados, en el periodo objeto de fiscalización, por

los CF, atendiendo al carácter potestativo de su concesión de conformidad con el artículo 31 del Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social.

2. Implantar las medidas necesarias para que la información suministrada a la Intervención Delegada en los Servicios Centrales de la TGSS, para la contabilización de los reconocimientos y cancelaciones de derechos, se adapte a los principios y normas de valoración establecidos en la Resolución de 1 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública, a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social, evitando de esta forma la sobrevaloración de los reconocimientos y cancelaciones de derechos existente en los registros financieros de este servicio común.
3. Analizar y actualizar la información obrante en la aplicación informática destinada a la gestión de los procedimientos concursales en que se encuentran incursos los deudores del sistema de la Seguridad Social, con el fin de solventar la falta de información, heterogeneidad e incongruencia existente en la actualidad y facilitar, de esta forma, el control y seguimiento de las deudas que se encuentran en dicha situación procedimental.
4. Incrementar las actuaciones de seguimiento y control dirigidas a analizar todos los posibles indicios -derivados de la información obrante en la TGSS o de fuentes externas- que puedan permitir la consecución de la derivación de responsabilidad de la deuda de los CF, o bien la recaudación de la misma mediante otros mecanismos, en aquellos supuestos de transformación jurídica de los mismos, evitando de esta forma la anulación de deuda producida en el periodo objeto de fiscalización³⁰.
5. Adoptar las medidas necesarias tendentes a instar del Consejo Superior de Deportes la constitución de la Comisión de Seguimiento recogida en el Real Decreto 2/2018, de 12 de enero, por el que se dictan normas de desarrollo del Real Decreto-ley 5/2015, de 30 de abril, de medidas urgentes en relación con la comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales de las competiciones de fútbol profesional con el fin de cumplir las funciones que le son encomendadas, entre las cuales destacan las de velar por el cumplimiento de la obligación de atender al pago preferente de las deudas tributarias y de la Seguridad Social y evaluar la eficacia de las actuaciones realizadas en el marco de lo dispuesto en el precitado Real Decreto-ley.

Madrid, 25 de octubre de 2018

LA PRESIDENTA



María José de la Fuente y de la Calle

³⁰ En el trámite de alegaciones, el Director General de la TGSS manifiesta que considera necesario que dicho servicio común arbitre los mecanismos oportunos para asegurar la recaudación de la deuda correspondiente al club transformado, analizando las posibles medidas para llevar a cabo los mismos.

ANEXOS

RELACIÓN DE ANEXOS

ANEXO 1	DEUDA TRIBUTARIA ASUMIDA Y PAGADA POR LA LNFP EN VIRTUD DE LOS PLANES DE SANEAMIENTO.....	127
ANEXO 2	DEUDA PENDIENTE CON LA AEAT A FINAL DE AÑO EN EL PERIODO 2010-2017	129
ANEXO 3	RESULTADOS DE LAS DILIGENCIAS DE EMBARGO EMITIDAS EN EL EJERCICIO 2017 PARA EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA POR TIPO DE BIEN E INGRESO OBTENIDO	140
ANEXO 4	IMPORTES DE LOS EXPEDIENTES Y ACTAS DE INSPECCIÓN TRIBUTARIAS FINALIZADAS – PERIODO 2010-2017	143
ANEXO 5	SITUACIÓN DE LOS CONVENIOS CON LA AEAT DE LOS CLUBES DE FÚTBOL AFECTADOS POR PROCESOS CONCURSALES	144
ANEXO 6	COMPOSICIÓN DE LA DEUDA CON LA SEGURIDAD SOCIAL	146
ANEXO 7	CRÉDITOS INCOBRABLES DECLARADOS POR LA TGSS DESGLOSADOS POR CF	147
ANEXO 8	CF SOMETIDOS A PROCEDIMIENTOS CONCURSALES	149

**DEUDA TRIBUTARIA ASUMIDA Y PAGADA POR LA LNFP EN VIRTUD DE LOS PLANES
DE SANEAMIENTO**

(en miles de euros)

Número de orden	Deuda total (en pesetas)	Deuda total (en euros)
1	917.569,29	5.514,70
2	12.359,58	74,28
3	217.039,53	1.304,43
4	161.179,84	968,71
5	78.346,49	470,87
6	433.504,37	2.605,41
7	244.678,51	1.470,55
8	72.496,80	435,71
9	321.355,63	1.931,39
10	24.699,73	148,45
11	95.399,14	573,36
12	425.555,28	2.557,64
13	531.611,05	3.195,05
14	213.154,30	1.281,08
15	401.935,12	2.415,68
16	142.056,18	853,77
17	4.069.976,52	24.461,05
18	247.103,67	1.485,12
19	479.650,78	2.882,76
20	368.133,80	2.212,53
21	196.368,05	1.180,20
22	574.270,24	3.451,43
23	148.760,70	894,07
24	64.012,43	384,72
25	304.756,87	1.831,63
26	781.919,01	4.699,43
27	417.744,77	2.510,70
28	60.269,31	362,23
29	225.626,24	1.356,04
30	531.476,41	3.194,24
31	514.765,31	3.093,80
32	1.856,45	11,16
33	24.311,65	146,12
34	8.543,15	51,35

Número de orden	Deuda total (en pesetas)	Deuda total (en euros)
35	23.911,24	143,71
36	1.307,84	7,86
37	1.674,18	10,06
38	7.328,40	44,04
39	10.459,67	62,86
40	4.065,46	24,43
41	855,94	5,14
42	63.355,11	380,77
43	7.322,58	44,01
44	6.533,17	39,27
45	367,56	2,21
46	211,12	1,27
47	1.508,06	9,06
48	1.614,90	9,71
49	8.602,84	51,70
50	14.316,93	86,05
51	3.921,97	23,57
52	6.748,30	40,56
53	6.231,08	37,45
54	343,49	2,06
TOTAL	13.483.166,04	81.035,45

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT

DEUDA PENDIENTE CON LA AEAT A FINAL DE AÑO EN EL PERIODO 2010-2017

(en miles de euros)

Número de orden	TOTAL PTE A 01/01/2010	TOTAL PTE A 31/12/2010	TOTAL PTE A 31/12/2011	TOTAL PTE A 31/12/2012	TOTAL PTE A 31/12/2013	TOTAL PTE A 31/12/2014	TOTAL PTE A 31/12/2015	TOTAL PTE A 31/12/2016	Categoría 2017	TOTAL PTE A 31/12/2017
1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	PRIMERA	0,00
2	137.730,41	134.180,62	145.187,19	132.504,18	134.140,56	78.393,19	61.924,24	40.438,77	PRIMERA	28.130,58
3	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	59,33	0,09	0,00	PRIMERA	0,23
4	696,30	1.575,18	1.046,15	1.626,36	1.050,43	518,08	517,36	517,36	PRIMERA	517,36
5	0,00	0,32	0,36	0,32	0,00	0,00	0,00	0,00	PRIMERA	0,00
6	33.111,00	25,59	605,42	1.167,32	356,66	233,19	416,66	161,82	PRIMERA	0,00
7	0,00	2.462,98	6.881,94	13.170,19	8.948,42	12.824,34	0,00	0,00	PRIMERA	0,00
8	633,25	1.248,02	1.410,20	1.473,48	2.973,48	3.169,60	2.570,03	1.279,08	PRIMERA	345,81
9	31.217,43	31.423,48	29.018,37	30.865,19	28.457,16	27.016,20	13.190,59	9.542,15	PRIMERA	6.459,63
10	11.033,72	9.360,71	18.016,60	17.748,79	1.205,37	969,80	500,86	323,72	PRIMERA	144,32
11	40.839,29	40.852,29	38.520,78	35.573,67	24.405,73	4.555,97	1.728,41	1.602,71	PRIMERA	1.538,86
12	21.222,27	18.456,25	18.575,90	15.192,14	11.922,30	7.762,78	4.088,89	544,76	PRIMERA	363,17
13	71.667,68	71.066,14	65.932,14	77.869,67	80.373,85	66.829,72	59.997,87	50.068,76	PRIMERA	12.806,83
14	388,77	310,10	1.353,15	0,00	911,76	0,00	0,00	145,50	PRIMERA	129,98
15	0,00	0,00	0,00	0,08	0,08	0,17	0,00	0,00	PRIMERA	0,00
16	28.946,87	38.477,53	44.208,26	53.424,49	49.085,43	52.575,99	35.011,35	19.668,46	PRIMERA	0,00
17	24.072,86	17.907,52	18.352,10	17.752,40	14.162,34	1.830,09	0,00	173,25	PRIMERA	1.607,83
18	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	PRIMERA	0,00
19	1.231,28	5.438,80	8.639,76	0,00	0,00	4,20	0,00	0,00	PRIMERA	3.352,63

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 2-2/11

Número de orden	TOTAL PTE A 01/01/2010	TOTAL PTE A 31/12/2010	TOTAL PTE A 31/12/2011	TOTAL PTE A 31/12/2012	TOTAL PTE A 31/12/2013	TOTAL PTE A 31/12/2014	TOTAL PTE A 31/12/2015	TOTAL PTE A 31/12/2016	Categoría 2017	TOTAL PTE A 31/12/2017
20	16.960,08	16.827,71	14.973,15	7.641,54	7.222,86	7.222,86	4.604,04	2.612,56	PRIMERA	0,00
21	0,00	0,99	0,00	630,69	150,32	0,00	0,00	0,00	SEGUNDA	0,00
22	5.016,37	6.001,20	6.567,68	6.477,18	6.625,06	5.866,82	3.837,46	3.790,73	SEGUNDA	220,77
23	3.404,36	5.209,06	5.759,19	5.287,58	5.233,37	5.174,20	5.271,95	4.630,30	SEGUNDA	2.794,99
24	0,00	0,00	0,00	0,00	4,20	0,00	72,00	0,00	SEGUNDA	0,00
25	0,00	0,00	2,56	2,56	2,56	20,56	408,43	0,00	SEGUNDA	228,87
26	0,00	13,29	5,30	0,00	0,00	0,00	0,83	0,00	SEGUNDA	0,00
27	784,07	553,63	353,21	156,58	506,35	408,53	0,00	0,00	SEGUNDA	0,00
28	6.997,24	4.158,28	5.309,65	3.438,36	4.133,95	3.295,58	2.275,97	0,00	SEGUNDA	0,00
29	1.093,93	2.020,52	3.351,97	2.200,55	1.787,09	1.389,28	900,85	177,62	SEGUNDA	278,16
30	302,82	441,72	371,97	318,94	270,17	314,69	361,56	81,24	SEGUNDA	63,93
31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	SEGUNDA	0,00
32	1.383,48	1.711,08	1.768,03	2.117,05	2.049,42	2.551,22	2.399,01	1.139,13	SEGUNDA	1.125,10
33	3.808,51	3.847,84	3.873,78	2.077,39	1.766,76	1.654,51	1.204,59	0,00	SEGUNDA	9,32
34	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	14,40	11,72	34,38	SEGUNDA	137,11
35	54,48	82,15	10.503,82	10.565,02	10.587,63	39.882,23	32.703,38	32.514,30	SEGUNDA	24.437,97
36	13.728,60	13.985,73	14.466,65	14.961,19	13.218,39	10.793,34	6.870,12	4.898,01	SEGUNDA	2.605,55
37	14.597,60	14.766,56	16.822,94	17.016,41	17.676,90	18.651,97	4.439,40	4.440,62	SEGUNDA	4.438,90
38	33.445,01	36.249,65	39.592,64	35.778,32	34.145,69	30.568,99	28.225,31	25.538,72	SEGUNDA	19.232,99
39	15.919,27	24.597,03	40.216,96	31.138,06	29.208,22	33.528,43	26.371,12	21.850,33	SEGUNDA	17.652,85
40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	SEGUNDA	0,00
41	0,00	0,05	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	SEGUNDA	0,00

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 2-3/11

Número de orden	TOTAL PTE A 01/01/2010	TOTAL PTE A 31/12/2010	TOTAL PTE A 31/12/2011	TOTAL PTE A 31/12/2012	TOTAL PTE A 31/12/2013	TOTAL PTE A 31/12/2014	TOTAL PTE A 31/12/2015	TOTAL PTE A 31/12/2016	Categoría 2017	TOTAL PTE A 31/12/2017
42	2.266,45	4.754,71	5.148,60	5.900,79	5.470,89	1.994,76	434,24	617,84	SEGUNDA	592,36
43	0,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,03
44	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
45	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
46	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
47	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04	2ª B	0,00
48	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
49	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
51	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
52	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
53	292,07	283,08	141,21	348,39	864,85	1.031,17	640,04	1.204,83	2ª B	1.181,43
54	0,00	0,00	1,38	1,38	2,17	14,82	6,09	1,73	2ª B	0,66
55	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	8,44
56	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
57	0,14	0,00	0,00	0,00	2,48	0,03	0,21	0,00	2ª B	108,98
58	0,00	1,60	1,61	4,23	18,07	16,61	0,67	0,03	2ª B	0,00
59	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,27
61	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
62	0,00	0,00	3,60	0,36	0,00	112,22	39,45	22,50	2ª B	7,50
63	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 2-4/11

Número de orden	TOTAL PTE A 01/01/2010	TOTAL PTE A 31/12/2010	TOTAL PTE A 31/12/2011	TOTAL PTE A 31/12/2012	TOTAL PTE A 31/12/2013	TOTAL PTE A 31/12/2014	TOTAL PTE A 31/12/2015	TOTAL PTE A 31/12/2016	Categoría 2017	TOTAL PTE A 31/12/2017
64	0,11	0,00	0,00	17,70	13,77	7,73	6,26	6,18	2ª B	19,71
65	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	8,38
66	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
67	0,00	0,00	0,29	0,00	1,75	8,86	5,29	9,00	2ª B	6,75
68	0,00	0,00	17,98	0,00	11,13	7,48	0,00	3,94	2ª B	0,00
69	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
71	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
72	21,71	6,89	104,57	171,63	193,21	205,29	64,71	14,93	2ª B	0,00
73	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
74	0,00	0,00	9,98	6,84	3,06	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
75	0,00	0,00	0,00	1,64	15,90	13,67	32,57	33,18	2ª B	17,45
76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
77	0,00	0,00	1,69	18,00	0,00	10,99	8,89	23,64	2ª B	0,00
78	4,19	0,00	0,00	0,00	0,00	3,80	0,00	0,00	2ª B	0,00
79	5.645,30	5.759,83	1.178,59	1.464,92	4.760,79	8.213,10	9.718,81	10.792,68	2ª B	11.850,19
80	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
81	0,00	0,07	642,60	1.710,26	2.897,78	2.954,49	3.162,96	3.199,12	2ª B	2.122,14
82	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,33	0,00	0,00	2ª B	3,50
83	16,69	29,51	10,52	2,64	8,74	4,21	1,85	0,46	2ª B	0,00
84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
85	12.169,64	7.792,56	10.273,06	10.764,97	7.775,65	6.752,48	6.036,11	5.559,15	2ª B	4.425,54

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 2-5/11

Número de orden	TOTAL PTE A 01/01/2010	TOTAL PTE A 31/12/2010	TOTAL PTE A 31/12/2011	TOTAL PTE A 31/12/2012	TOTAL PTE A 31/12/2013	TOTAL PTE A 31/12/2014	TOTAL PTE A 31/12/2015	TOTAL PTE A 31/12/2016	Categoría 2017	TOTAL PTE A 31/12/2017
86	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
87	0,00	6,54	1,69	0,11	0,00	0,00	0,27	0,00	2ª B	5,16
88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	29,99	20,23	2ª B	0,00
89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
91	278,50	399,67	599,37	733,49	510,90	468,08	217,54	155,29	2ª B	86,25
92	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8,23	11,15	2ª B	0,00
93	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
94	0,00	0,00	0,00	11,80	9,23	9,06	6,18	0,00	2ª B	0,00
95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
96	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
97	18.413,24	24.931,86	25.081,48	23.963,74	22.947,54	21.227,77	20.269,09	17.094,53	2ª B	15.751,80
98	6.013,33	10.958,15	11.177,99	10.271,80	9.504,32	10.300,39	13.624,80	12.672,76	2ª B	12.387,19
99	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
100	7.762,28	9.028,17	9.309,46	11.068,26	11.859,09	10.420,46	10.574,94	10.888,91	2ª B	11.171,24
101	10.246,48	13.086,57	10.892,47	11.205,65	11.431,67	9.280,85	9.763,48	9.211,07	2ª B	4.977,34
102	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
103	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
104	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
105	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
106	4,12	4,12	4,12	4,19	4,19	4,19	4,19	0,00	2ª B	0,00
107	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3,89	0,00	2ª B	0,00

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 2-6/11

Número de orden	TOTAL PTE A 01/01/2010	TOTAL PTE A 31/12/2010	TOTAL PTE A 31/12/2011	TOTAL PTE A 31/12/2012	TOTAL PTE A 31/12/2013	TOTAL PTE A 31/12/2014	TOTAL PTE A 31/12/2015	TOTAL PTE A 31/12/2016	Categoría 2017	TOTAL PTE A 31/12/2017
108	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
109	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
110	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
111	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
112	0,00	0,00	1,05	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	25,00
113	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
114	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
115	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
116	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
117	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
118	0,00	0,00	0,00	0,20	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
119	13,86	0,00	17,83	15,96	182,86	57,61	0,35	0,00	2ª B	0,00
120	0,00	0,00	0,00	1,20	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
121	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
122	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2ª B	0,00
123	0,00	0,13	1,47	0,80	1,05	7,61	7,93	8,04	OTRAS	7,14
124	0,00	0,00	0,00	147,97	1.081,06	1.081,15	1.057,57	48,40	OTRAS	46,89
125	3,14	3,54	4,20	4,23	4,23	0,00	0,72	0,00	OTRAS	0,00
126	46,27	47,23	48,08	58,20	72,24	71,80	72,44	19,13	OTRAS	24,37
127	1.476,18	860,52	165,28	177,65	177,77	178,07	0,29	0,00	OTRAS	0,00
128	488,26	458,75	406,83	362,63	364,76	464,24	496,55	431,40	OTRAS	413,74
129	0,00	0,00	0,00	0,05	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 2-7/11

Número de orden	TOTAL PTE A 01/01/2010	TOTAL PTE A 31/12/2010	TOTAL PTE A 31/12/2011	TOTAL PTE A 31/12/2012	TOTAL PTE A 31/12/2013	TOTAL PTE A 31/12/2014	TOTAL PTE A 31/12/2015	TOTAL PTE A 31/12/2016	Categoría 2017	TOTAL PTE A 31/12/2017
130	0,00	0,00	0,00	8,59	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
131	0,00	16,46	6,55	1,21	0,00	0,00	0,35	0,19	OTRAS	0,20
132	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
133	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5,84	6,44	6,02	OTRAS	6,96
134	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
135	0,15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
136	0,00	0,00	0,00	0,00	0,21	0,96	3,97	0,00	OTRAS	0,00
137	332,27	389,28	427,65	434,19	435,45	334,84	0,09	0,00	OTRAS	0,00
138	0,00	0,00	0,00	13,50	0,00	0,00	3,71	5,60	OTRAS	3,22
139	0,00	0,00	0,00	0,00	1,44	16,30	19,56	33,24	OTRAS	28,31
140	0,00	0,00	2,44	4,10	5,94	6,73	6,02	0,00	OTRAS	0,00
141	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
142	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	161,78	OTRAS	0,00
143	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
144	5,84	28,25	48,85	58,51	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
145	125,17	301,16	271,84	273,65	283,95	233,92	0,24	0,23	OTRAS	0,00
146	1,76	0,00	643,98	697,55	697,70	697,70	697,70	680,77	OTRAS	680,77
147	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15,73	3,93	OTRAS	0,00
148	0,09	0,00	2,02	135,08	14,46	8,91	0,56	0,56	OTRAS	0,56
149	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
150	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
151	3.239,81	990,85	95,25	135,49	136,15	136,22	0,03	0,11	OTRAS	1,07

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 2-8/11

Número de orden	TOTAL PTE A 01/01/2010	TOTAL PTE A 31/12/2010	TOTAL PTE A 31/12/2011	TOTAL PTE A 31/12/2012	TOTAL PTE A 31/12/2013	TOTAL PTE A 31/12/2014	TOTAL PTE A 31/12/2015	TOTAL PTE A 31/12/2016	Categoría 2017	TOTAL PTE A 31/12/2017
152	0,00	0,00	0,00	0,00	0,13	0,00	0,00	0,03	OTRAS	0,00
153	2,61	6,15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,21
154	0,00	821,54	1.398,67	2.182,29	2.333,15	2.323,93	2.338,62	2.350,49	OTRAS	1.974,34
155	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
156	1,88	1,76	0,00	0,16	0,00	16,72	18,55	11,79	OTRAS	0,00
157	0,00	0,48	5,12	106,80	376,14	414,80	419,45	428,40	OTRAS	531,09
158	0,00	4,99	12,22	12,61	12,96	0,14	0,00	0,00	OTRAS	0,00
159	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
160	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,72	OTRAS	0,00
161	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
162	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,68	OTRAS	0,00
163	835,50	830,29	816,53	830,86	774,33	1.054,45	1.057,88	1.057,99	OTRAS	1.058,10
164	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,64	1,67	0,00	OTRAS	0,09
165	0,23	0,09	0,11	0,50	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,14
166	2,91	14,48	66,23	86,96	84,09	84,10	84,10	84,55	OTRAS	84,77
167	0,00	12,98	14,70	15,24	13,05	13,34	13,29	0,00	OTRAS	0,00
168	0,00	0,00	27,14	97,13	99,72	98,56	132,13	18,13	OTRAS	23,85
169	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
170	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
171	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
172	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
173	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 2-9/11

Número de orden	TOTAL PTE A 01/01/2010	TOTAL PTE A 31/12/2010	TOTAL PTE A 31/12/2011	TOTAL PTE A 31/12/2012	TOTAL PTE A 31/12/2013	TOTAL PTE A 31/12/2014	TOTAL PTE A 31/12/2015	TOTAL PTE A 31/12/2016	Categoría 2017	TOTAL PTE A 31/12/2017
174	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2,92	OTRAS	0,00
175	0,04	26,38	65,51	78,83	78,57	65,31	42,33	0,01	OTRAS	9,86
176	1.194,62	2.256,58	2.293,03	0,64	1,75	0,86	90,19	0,00	OTRAS	0,00
177	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
178	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
179	0,00	0,49	4,27	0,00	0,00	10,00	4,00	0,00	OTRAS	0,00
180	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
181	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	63,12	44,48	62,86	OTRAS	63,08
182	0,00	0,00	0,00	12,54	43,96	47,49	46,39	0,00	OTRAS	0,00
183	0,00	0,00	0,00	0,00	0,23	0,34	0,00	0,61	OTRAS	0,00
184	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
185	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5,66	OTRAS	0,00
186	0,00	0,00	0,00	0,00	0,18	0,00	0,11	0,36	OTRAS	0,00
187	0,00	2,36	2,69	2,69	23,26	0,25	0,25	0,00	OTRAS	0,00
188	33,59	70,74	27,28	14,54	4,11	0,74	0,08	11,66	OTRAS	11,98
189	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
190	218,34	182,00	178,94	162,84	163,37	132,49	127,17	0,00	OTRAS	0,00
191	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
192	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
193	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
194	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
195	0,39	1,76	8,44	6,88	6,33	7,94	2,05	0,05	OTRAS	2,17

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 2-10/11

Número de orden	TOTAL PTE A 01/01/2010	TOTAL PTE A 31/12/2010	TOTAL PTE A 31/12/2011	TOTAL PTE A 31/12/2012	TOTAL PTE A 31/12/2013	TOTAL PTE A 31/12/2014	TOTAL PTE A 31/12/2015	TOTAL PTE A 31/12/2016	Categoría 2017	TOTAL PTE A 31/12/2017
196	2.875,93	3.109,85	3.342,10	3.335,29	2.741,06	2.201,34	1.291,76	1.507,92	OTRAS	1.698,11
197	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
198	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
199	0,20	0,00	14,43	72,00	28,23	0,00	0,00	5,50	OTRAS	0,00
200	167,32	161,70	132,92	148,85	170,80	171,65	171,61	140,42	OTRAS	148,63
201	257,46	257,76	257,76	258,03	258,03	183,26	175,62	162,54	OTRAS	156,72
202	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
203	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
204	0,00	0,00	2,14	0,30	5,09	0,00	0,00	6,04	OTRAS	0,00
205	0,00	0,00	0,00	4,40	13,60	17,87	2,76	0,87	OTRAS	0,00
206	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
207	0,00	0,01	0,01	0,28	0,33	0,33	0,33	0,00	OTRAS	0,00
208	950,41	951,49	0,14	0,45	0,69	0,54	0,00	0,00	OTRAS	0,00
209	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
210	11.661,18	11.701,22	11.551,86	11.554,39	11.403,89	2.134,53	2.133,16	2.133,16	OTRAS	2.133,16
211	0,00	17,91	31,12	28,95	30,18	0,08	44,84	170,93	OTRAS	131,37
212	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4,68	163,31	OTRAS	198,00
213	0,00	0,18	0,74	35,74	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
214	363,44	444,31	463,40	2.339,85	2.451,09	2.478,30	2.477,17	2.188,93	OTRAS	151,86
215	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
216	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
217	17.255,09	20.710,32	12.615,99	13.420,57	12.850,55	14.703,93	9.457,83	8.753,04	OTRAS	4.226,14

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 2-11/11

Número de orden	TOTAL PTE A 01/01/2010	TOTAL PTE A 31/12/2010	TOTAL PTE A 31/12/2011	TOTAL PTE A 31/12/2012	TOTAL PTE A 31/12/2013	TOTAL PTE A 31/12/2014	TOTAL PTE A 31/12/2015	TOTAL PTE A 31/12/2016	Categoría 2017	TOTAL PTE A 31/12/2017
218	0,65	0,00	0,00	0,00	6,30	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
219	79,21	62,31	43,94	59,17	59,29	60,05	60,05	60,05	OTRAS	60,05
220	0,00	0,00	3,60	3,60	3,60	3,60	0,00	0,00	OTRAS	0,00
221	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
222	0,97	48,32	78,17	111,43	128,84	129,25	129,25	121,03	OTRAS	100,37
223	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,23	0,36	0,00	OTRAS	0,00
224	8.528,21	9.627,29	9.946,55	9.297,61	10.558,72	10.455,37	10.285,07	10.301,14	OTRAS	10.387,20
225	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,00
226	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	OTRAS	0,99
227	0,00	0,00	6,73	2,69	2,51	0,00	2,77	0,00	OTRAS	0,00
redondeo	0,00	0,01	(0,04)	0,00	(0,01)	(0,05)	(0,06)	0,03	N/A	(0,02)
TOTAL	633.584,46	634.717,27	681.845,84	662.664,37	619.077,08	531.320,50	407.615,03	328.868,69	N/A	217.746,54

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar Deudas, Zújar Vencimientos, Zújar de Deudor)

RESULTADOS DE LAS DILIGENCIAS DE EMBARGO EMITIDAS EN EL EJERCICIO 2017 PARA EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA POR TIPO DE BIEN E INGRESO OBTENIDO

(en miles de euros)

Número de orden	Cuentas bancarias		Efectivo		Valores y créditos		Inmuebles		Categoría 2017	Total diligencias emitidas 2017	redondeo	Total importe ingresado
	Nº act.	Ingresos	Nº act.	Ingresos	Nº act.	Ingresos	Nº act.	Ingresos				
1		0,00	2	0,09		0,00		0,00	PRIMERA	2	0,00	0,09
2	5	1,71	27	3.910,72	48	75,49		0,00	SEGUNDA	80	0,01	3987,93
3		0,00		0,00	10	73,71		0,00	SEGUNDA	10	0,00	73,71
4	3	0,00		0,00	10	462,89		0,00	SEGUNDA	13	0,00	462,89
5	1	0,01		0,00		0,00		0,00	SEGUNDA	1	0,00	0,01
6	4	0,00		0,00	1	0,00		0,00	SEGUNDA	5	0,00	0
7		0,00	3	35,41	10	0,00		0,00	SEGUNDA	13	0,00	35,41
8	8	0,00	5	231,32	10	0,00		0,00	SEGUNDA	23	0,00	231,32
9	5	0,67	2	0,42	4	0,00		0,00	2ªB	11	0,00	1,09
10	7	10,21		0,00	22	0,00	4	0,00	2ªB	33	0,00	10,21
11	1	0,00	1	0,03		0,00		0,00	2ªB	2	0,00	0,03
12	2	0,00		0,00		0,00		0,00	2ªB	2	0,00	0
13	1	0,00	1	0,27		0,00		0,00	2ªB	2	0,00	0,27
14	3	0,00		0,00		0,00		0,00	2ªB	3	0,00	0
15		0,00	2	271,56	11	715,56		0,00	2ªB	13	0,00	987,12
16	4	2,31	5	1.057,21	33	0,00		0,00	2ªB	42	0,00	1059,52
17	9	299,31		0,00	93	203,22		0,00	2ªB	102	0,00	502,53
18		0,00	5	0,00	7	500,00		0,00	2ªB	12	0,00	500

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 3-2/3

Número de orden	Cuentas bancarias		Efectivo		Valores y créditos		Inmuebles		Categoría 2017	Total diligencias emitidas 2017	redondeo	Total importe ingresado
	Nº act.	Ingresos	Nº act.	Ingresos	Nº act.	Ingresos	Nº act.	Ingresos				
19	3	0,83	9	0,00	68	121,00		0,00	2ªB	80	0,00	121,83
20	8	0,00	2	150,00	19	2.163,62		0,00	2ªB	29	0,00	2313,62
21	1	0,00		0,00		0,00		0,00	2ªB	1	0,00	0
22	1	0,00		0,00		0,00		0,00	OTRAS	1	0,00	0
23		0,00		0,00	16	5,57		0,00	OTRAS	16	0,00	5,57
24	5	0,01		0,00		0,00		0,00	OTRAS	5	0,00	0,01
25	2	0,38	3	2,78	5	0,00		0,00	OTRAS	10	0,00	3,16
26	7	0,16	2	0,00	8	0,48		0,00	OTRAS	17	0,00	0,64
27	4	0,68		0,00	7	0,00		0,00	OTRAS	11	0,00	0,68
28	1	0,00		0,00	2	0,00		0,00	OTRAS	3	0,00	0
29	1	0,01		0,00		0,00		0,00	OTRAS	1	0,00	0,01
30	10	0,00		0,00	2	0,00		0,00	OTRAS	12	0,00	0
31	4	2,34		0,00	5	0,00		0,00	OTRAS	9	0,00	2,34
32	5	0,00	2	10,71	10	0,00		0,00	OTRAS	17	0,00	10,71
33	5	0,00		0,00	13	0,00		0,00	OTRAS	18	0,00	0
34	6	1,45	2	2,18		0,00		0,00	OTRAS	8	0,01	3,64
35	1	0,00	1	0,00	3	0,00		0,00	OTRAS	5	0,00	0
36	5	5,67	2	0,69	7	2,47		0,00	OTRAS	14	-0,01	8,82
37	2	0,00		0,00		0,00		0,00	OTRAS	2	0,00	0
38	1	0,00	1	0,38		0,00		0,00	OTRAS	2	0,00	0,38

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 3-3/3

Número de orden	Cuentas bancarias		Efectivo		Valores y créditos		Inmuebles		Categoría 2017	Total diligencias emitidas 2017	redondeo	Total importe ingresado
	Nº act.	Ingresos	Nº act.	Ingresos	Nº act.	Ingresos	Nº act.	Ingresos				
39		0,00	1	0,34	5	0,00		0,00	OTRAS	6	0,00	0,34
40	6	0,00		0,00	1	0,00		0,00	OTRAS	7	0,00	0
41	2	0,00	1	0,00	5	0,00		0,00	OTRAS	8	0,00	0
42	12	0,00	5	0,00	41	40,97		0,00	OTRAS	58	0,00	40,97
43	5	0,46		0,00	10	11,65		0,00	OTRAS	15	-0,01	12,1
44		0,00	2	0,12		0,00		0,00	OTRAS	2	0,00	0,12
45	3	0,11	1	0,93	1	0,00		0,00	OTRAS	5	0,01	1,05
46	10	0,02		0,00	19	30,08		0,00	OTRAS	29	0,00	30,1
47	9	0,00		0,00	14	38,32		0,00	OTRAS	23	0,00	38,32
48	4	0,00		0,00	2	0,00		0,00	OTRAS	6	0,00	0
49	1	0,00		0,00		0,00		0,00	OTRAS	1	0,00	0
50	5	0,00		0,00		0,00		0,00	OTRAS	5	0,00	0
redondeo		0,00		0,02		0,01		0,00				0,02
TOTAL	182	326,34	87	5.675,18	522	4.445,04	4	0,00		795		10.446,56

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT (Zújar de diligencias SIR)

**IMPORTES DE LOS EXPEDIENTES Y ACTAS DE INSPECCIÓN TRIBUTARIAS FINALIZADAS-
PERIODO 2010-2017**

(en miles de euros)

Número de orden	Categoría 2017	Importe instruido	Importe liquidado	Nº actas definitivas finalizadas	Nº de expedientes de inspección
1	PRIMERA	8.468,91	8.468,91	25	2
2	PRIMERA	3.823,64	3.823,64	31	3
3	PRIMERA	52,77	52,77	4	1
4	PRIMERA	709,87	709,87	4	1
5	PRIMERA	4,50	4,50	1	1
6	PRIMERA	412,15	412,15	1	1
7	PRIMERA	19.397,77	19.486,39	24	5
8	PRIMERA	626,02	626,02	4	2
9	PRIMERA	5.171,49	5.171,49	10	1
10	PRIMERA	12.209,68	12.209,68	9	1
11	PRIMERA	0,72	0,72	6	2
12	SEGUNDA	25,77	25,77	1	1
13	SEGUNDA	1.398,89	916,33	11	1
14	SEGUNDA	10.867,60	66,33	5	1
15	SEGUNDA	1.092,88	197,04	4	1
16	SEGUNDA	7,50	7,50	1	1
17	2ª B	28,50	28,50	3	1
18	2ª B	540,38	540,38	3	2
19	2ª B	0,00	0,00	1	1
20	2ª B	446,12	446,12	6	2
21	2ª B	7,95	7,95	1	1
22	2ª B	0,00	0,00	1	1
23	2ª B	9,00	9,00	2	2
24	OTRAS	1,13	1,13	1	1
25	OTRAS	781,46	781,46	7	1
26	OTRAS	175,76	175,76	5	1
27	OTRAS	535,26	535,26	2	1
28	OTRAS	126,37	126,37	5	2
29	OTRAS	1,35	1,35	1	1
30	OTRAS	0,00	0,00	1	1
31	OTRAS	1.012,59	63,37	3	1
32	OTRAS	10,00	10,00	1	1
33	OTRAS	23,09	23,09	2	1
34	OTRAS	66,19	66,19	4	1
35	OTRAS	-204,24	-131,15	4	3
36	OTRAS	1.711,39	1.711,39	4	1
TOTAL		69.542,46	56.575,28	198	51

Fuente: Zújar de Expedientes de inspección, Zújar de Actas y Plan de Inspección, actas de inspección.

Elaboración propia Tcu

**SITUACIÓN DE LOS CONVENIOS CON LA AEAT DE LOS CLUBES DE FÚTBOL AFECTADOS
POR PROCESOS CONCURSALES- PERÍODO 2010-2017**

Número de orden	Fecha auto declaración del concurso	Fecha sentencia convenio general	Fecha acuerdo singular AEAT	Fecha finalización del concurso	Situación del club a 31/12/2017
1	14/04/2010	26/05/2011	27/04/2011		C.G. En trámite
2	06/08/2015	18/04/2017	07/11/2017		C.G. Incumplido
3	05/07/2011	23/01/2013	31/01/2013		C.G. Incumplido
4	12/07/2011	NO	NO	09/03/2017	Finalizado. CF Extinguido
5	13/07/2009	NO	NO	23/01/2014	Finalizado. CF Extinguido
6	08/02/2011	NO	NO	20/01/2015	Finalizado. CF Extinguido
7	08/06/2010	15/03/2012	13/06/2012		C.G. En trámite
8	27/09/2016	31/07/2017	26/07/2017		C.G. En trámite
9	06/02/2008	NO	NO	31/05/2011	Finalizado. CF Extinguido
10	19/07/2010	20/03/2015	16/06/2015		C.G. En trámite
11	30/11/2009	29/06/2012	09/07/2012 ⁽¹⁾		C.G. Incumplido
12	04/11/2013	20/05/2015	15/05/2015		C.G. Incumplido
13	23/05/2011	05/06/2012	11/10/2012 ⁽¹⁾		C.G. En trámite
14	11/01/2013	05/02/2014	07/03/2014. Modif. 29/06/2017		C.G. En trámite
15	22/09/2004	NO	NO	20/09/2010	Finalizado. CF Extinguido
16	23/07/2013	05/05/2015	08/04/2015		C.G. En trámite
17	23/10/2009	06/07/2011	22/07/2011	13/07/2017	Finalizado. C.G. Cumplido
18	27/09/2010	14/08/2012	21/01/2013 ⁽¹⁾		C.G. En trámite
19	08/02/2011	10/04/2013	19/08/2013 ⁽¹⁾ y 16/03/2015		C.G. En trámite
20	17/06/2009	19/04/2010	NO		C.G. En trámite
21	21/07/2010	NO	NO		En liquidación
22	27/06/2011	26/12/2013	NO		C.G. En trámite
23	27/11/2006	14/07/2008	10/06/2008		C.G. Cumplido. Pte. Resol. Judicial
24	19/02/2009	14/10/2010 Modif. 01/10/2016	NO		C.G. Incumplido

Número de orden	Fecha auto declaración del concurso	Fecha sentencia convenio general	Fecha acuerdo singular AEAT	Fecha finalización del concurso	Situación del club a 31/12/2017
25	02/03/2015	04/04/2016	NO		C.G. En trámite
26	29/01/2007	27/07/2007	24/07/2007		C.G. Incumplido. En liquidación
27	14/06/2005	07/02/2007	26/06/2006 y 01/08/2012 ⁽¹⁾		C.G. Cumplido. Pte. Resol. Judicial
28	05/11/2004	06/03/2006	19/06/2006	01/06/2015	Finalizado. C.G. Cumplido
29	25/01/2012	14/12/2012	16/02/2015 ⁽¹⁾		C.G. En trámite
30	04/07/2008	20/07/2009	11/05/2009		C.G. En trámite
31	25/10/2011	NO	NO		En liquidación
32	08/07/2011	29/06/2012. Modif:04/12/2015	27/06/2012		C.G. En trámite
33	14/01/2011	13/06/2012	22/05/2012		C.G. En trámite
34	10/07/2008	22/09/2010	29/07/2010 ⁽¹⁾ y varias mod. post.		C.G. En trámite
35	30/12/2011	22/07/2014	25/07/2014		C.G. En trámite
36	13/06/2011	09/05/2012	Varios 07/2012 ⁽¹⁾ y 09/2013 ⁽¹⁾ . 20/01/2015. Modif.03/07/2017		C.G. En trámite
37	05/05/2009	27/05/2010	NO	09/03/2015	C.G. Incumplido CF Extinguido
38	23/10/2009	NO	NO		En liquidación
39	09/12/2008	04/12/2013	NO		C.G. En trámite
40	27/04/2012	NO	NO		En liquidación
41	28/06/2011	NO	NO	17/06/2015	Finalizado. CF Extinguido
42	10/10/2012	NO	NO	21/01/2016	Finalizado. CF Extinguido
43	09/06/2016	NO	NO		En trámites concursales
44	09/01/2012	15/01/2013	NO	17/11/2015	C.G. Incumplido CF Extinguido
45	Auto judicial de aprobación convenio Suspensión de Pagos: 30/09/2004		13/12/2004. Modif.10/12/2014		C.G. En trámite
46	26/03/2014	07/11/2014	NO	23/09/2016	Finalizado. C.G. Cumplido

(1) Concesión de aplazamiento/fraccionamiento de pago de créditos privilegiados con garantía.

Fuente: Departamento de Recaudación y Asesoría Jurídica de la AEAT. Elaboración propia TCu.

COMPOSICIÓN DE LA DEUDA CON LA SEGURIDAD SOCIAL

(en euros)

Concepto de deuda		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	% Deuda 2017
Deuda por cuotas de la Seguridad Social	Con presentación de boletines	20.429.919,61	24.004.832,49	21.968.580,18	22.074.308,26	22.407.221,50	20.780.167,50	20.050.403,43	17.784.120,29	57,30
	Sin presentación de boletines	576.732,46	966.832,42	832.452,40	843.019,64	852.495,44	923.100,40	1.227.545,55	271.137,91	0,88
Deuda por otros recursos distintos a cuotas de Seguridad Social		3.879.192,53	4.783.831,73	5.211.432,43	4.640.281,42	3.454.458,13	3.632.578,13	3.933.404,03	4.326.802,45	13,94
Deuda derivada de actas de liquidación		1.303.269,10	3.068.239,24	4.337.332,48	4.337.995,84	4.436.904,08	4.845.993,73	5.140.492,17	3.686.764,31	11,88
Deuda derivada de infracciones		57.414,77	149.525,83	367.086,27	113.136,94	312.665,34	478.203,73	1.103.968,62	740.460,12	2,39
Deuda por derivación de responsabilidad		68.829,48	68.829,48	68.829,48	68.829,48	63.916,26	63.916,26	63.916,26	52.464,95	0,17
Deuda por prestaciones indebidamente percibidas		-	-	-	-	-	1.104,85	51.744,34	16.990,67	0,05
Deuda no identificada ³¹		4.157.071,76	4.157.071,76	4.157.071,76	4.157.071,76	4.157.071,76	4.157.071,76	4.157.071,76	4.157.071,76	13,39
Total		30.472.429,71	37.199.162,95	36.942.785,00	36.234.643,34	35.684.732,51	34.882.136,36	35.728.546,16	31.035.812,46	100,00

Fuente: Base de datos deuda extraída del FGR.

³¹ La carencia de información en la TGSS de los movimientos de altas y bajas de derechos de cobro durante el año 2010 ha impedido conocer la categoría de deuda a que corresponden aquellas surgidas en el año 2010 o anteriores que no han tenido movimiento en los ejercicios posteriores.

CRÉDITOS INCOBRABLES DECLARADOS POR LA TGSS DESGLOSADOS POR CF

(en euros)

Número de orden	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017	
	Datos provisionales	Datos definitivos	Datos provisionales	Datos definitivos	Datos provisionales	Datos definitivos	Datos provisionales	Datos definitivos	Datos provisionales	Datos definitivos	Datos provisionales	Datos definitivos	Datos provisionales	Datos definitivos	Datos provisionales	Datos definitivos
1	0,00	0,00	0,00	0,00	374.921,45	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.166,42	0,00	2.166,42	0,00	2.166,42	0,00	2.166,42	0,00
3	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	18.049,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4	0,00	0,00	0,00	0,00	696.466,34	0,00	700.381,18	0,00	764.531,44	0,00	768.758,64	0,00	68.377,46	700.381,18	74.501,30	700.381,18
5	0,00	0,00	0,00	0,00	8.334,04	0,00	13.702,55	0,00	13.787,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	33.854,56	0,00
7	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	199.016,36	0,00	199.016,36	0,00	199.016,36	0,00	199.016,36	0,00	128.781,22	0,00
8	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	155.104,58	0,00	158.855,78	0,00	174.194,84	0,00	154.729,29	0,00	208.402,99	0,00
9	0,00	0,00	341.037,89	0,00	341.037,89	0,00	350.558,03	0,00	400.818,47	0,00	59.780,58	341.037,89	59.780,58	341.037,89	50.260,44	350.558,03
10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.944,42	0,00	2.868,79	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
11	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12.868,94	0,00	75.057,82	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	86.416,07	0,00	82.887,95	0,00	78.325,76	0,00
13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	47.238,58	0,00	0,00	0,00	39.125,57	0,00
14	0,00	0,00	0,00	0,00	12.735,08	0,00	71.154,07	0,00	139.570,89	0,00	143.322,09	0,00	133.052,62	10.536,49	72.435,04	71.154,07
15	0,00	0,00	1.434.233,61	0,00	1.434.233,61	0,00	1.434.233,61	0,00	0,00	1.434.233,61	0,00	1.434.233,61	0,00	1.434.233,61	0,00	1.434.233,61
16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	81.088,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
17	145.592,68	0,00	916.790,75	0,00	916.790,75	0,00	691.301,31	225.489,44	610.827,26	80.474,05	607.965,88	308.824,87	0,00	916.790,75	0,00	916.790,75
18	0,00	0,00	0,00	0,00	19.905,67	0,00	19.724,90	0,00	19.671,63	0,00	19.661,49	0,00	19.654,19	0,00	0,00	0,00
19	0,00	0,00	0,00	0,00	247.912,30	0,00	248.663,50	0,00	248.663,50	0,00	248.663,50	0,00	245.491,56	3.171,94	0,00	248.663,50
20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	457.179,58	0,00	438.861,69	0,00	439.273,33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.761,78	0,00	3.761,78	0,00	3.761,78	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	477.938,03	0,00	531.521,59	0,00	546.910,74	0,00
23	0,00	0,00	11.557,94	0,00	362.252,37	0,00	362.252,37	0,00	412.971,19	0,00	401.413,25	11.557,94	50.718,82	362.252,37	50.718,82	362.252,37

Fiscalización sobre la deuda
tributaria y con la seguridad social
de los clubes de fútbol,
periodo 2010-2015

ANEXO 7-2/2

Número de orden	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017	
	Datos provisionales	Datos definitivas	Datos provisionales	Datos definitivas	Datos provisionales	Datos definitivas	Datos provisionales	Datos definitivas	Datos provisionales	Datos definitivas	Datos provisionales	Datos definitivas	Datos provisionales	Datos definitivas	Datos provisionales	Datos definitivas
24	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	119.124,75	0,00	126.017,83	0,00	289.690,75	0,00	289.690,75	0,00	289.690,75	0,00
25	322.325,40	0,00	322.325,40	0,00	329.204,69	0,00	329.204,69	0,00	447.832,34	0,00	447.832,34	0,00	118.627,65	329.204,69	118.627,65	329.204,69
26	0,00	0,00	760.031,42	0,00	849.242,93	0,00	860.370,95	0,00	714.153,01	0,00	1.203.780,38	0,00	300.185,79	903.594,59	285.457,77	918.322,61
27	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	187.900,01	0,00	187.900,01	0,00	187.900,01	0,00	0,00	0,00	671.761,80	0,00
28	0,00	0,00	9.542,80	0,00	9.542,80	0,00	9.542,80	0,00	0,00	9.542,80	0,00	9.542,80	0,00	9.542,80	0,00	9.542,80
29	0,00	0,00	0,00	0,00	14.476,30	0,00	68.897,28	0,00	111.514,28	0,00	209.150,85	0,00	194.683,34	14.467,51	140.253,57	68.897,28
30	208.776,95	0,00	228.499,89	0,00	236.765,49	0,00	244.626,71	0,00	244.626,71	0,00	35.849,76	208.776,95	22.232,55	236.765,49	14.371,33	244.626,71
31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	143.621,36	0,00	143.621,36	0,00
32	0,00	0,00	0,00	0,00	641.404,81	0,00	642.156,01	0,00	642.156,01	0,00	645.642,50	0,00	4.237,69	641.404,81	3.486,49	642.156,01
33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	17.890,65	0,00	17.890,65	0,00	39.424,40	0,00	39.424,40	0,00	807.976,33	0,00
34	0,00	0,00	0,00	0,00	11.136,07	0,00	11.136,07	0,00	62.324,76	0,00	74.220,78	3.729,63	66.814,34	11.136,07	66.814,34	11.136,07
35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	661.984,78	0,00	1.009.713,87	0,00	1.009.713,87	0,00	1.002.213,34	0,00	1.002.213,34	0,00
36	0,00	0,00	10.900,09	0,00	37.999,20	0,00	41.476,53	0,00	41.476,53	0,00	41.476,53	0,00	3.477,33	37.999,20	145.712,43	37.999,20
37	0,00	0,00	18.779,36	0,00	19.530,56	0,00	53.564,89	0,00	53.564,89	0,00	53.564,89	0,00	34.034,33	19.530,56	0,00	53.564,89
38	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.101,40	0,00	13.101,40	0,00	13.101,40	0,00	13.101,40	0,00	5.947,05	13.101,40
39	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	403.954,39	0,00	406.828,12	0,00
40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.765,66	0,00	7.765,66	0,00	14.150,03	0,00	14.150,03	0,00	14.150,03	0,00
41	0,00	0,00	0,00	0,00	208.108,54	0,00	208.108,54	0,00	208.108,54	0,00	208.108,54	0,00	0,00	208.108,54	1.466,41	208.108,54
42	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	595.415,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
43	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	506.329,33	0,00	506.329,33	0,00	502.455,01	0,00	502.455,01	0,00	502.455,01	0,00
44	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	25.926,31	0,00	37.610,37	0,00	87.374,53	0,00
45	0,00	0,00	274.340,51	0,00	232.842,90	0,00	233.437,13	0,00	233.437,13	0,00	233.437,13	0,00	6.202,32	233.437,13	6.202,32	233.437,13
Total	676.695,03	0,00	4.328.039,66	0,00	7.004.843,79	0,00	8.923.652,00	225.489,44	8.733.734,14	1.524.250,46	9.010.972,16	2.317.703,69	4.744.113,23	6.413.595,62	5.999.893,49	6.854.130,84

Fuente: Base de datos deuda extraída del FGR.

CF SOMETIDOS A PROCEDIMIENTOS CONCURSALES

(en euros)

Número de orden	Crédito reconocido TGSS	Convenio	Acuerdo singular	Situación cierre 2017	Quita (%)	Importe quita	Importe espera	Ingresos totales a 31/12/2017
1	931.737,83	Sí	Sí	Vigente	40,00	146.018,54	219.027,81	689.117,27
2	807.846,93	Sí	Sí	Vigente	50,00	223.809,35	223.809,35	603.080,44
3	286.272,87	Sí	N/S	Vigente	50,00	64.705,18	64.705,18	219.879,76
4	117.702,99	Sí	N/S	Vigente	50,00	26.862,96	26.862,96	78.235,18
5	163.903,66	Sí	N/S	Vigente	50,00	33.007,05	33.007,05	125.542,43
6	321.321,06	Sí	N/S	Vigente	33,00	38.100,94	77.356,43	168.812,72
7	1.452.046,82	Sí	Sí	Pago	50,00	726.023,41	726.023,41	0,00
8	1.618.979,76	Sí	Sí	Vigente	50,00	442.521,01	442.521,01	690.719,40
9	731.992,65	Sí	Sí	Vigente	50,00	101.670,80	101.670,80	570.559,46
10	1.326.507,48	Sí	Sí	Vigente	0,00	0,00	1.326.507,48	1.154.693,21
11	534.745,94	Sí	N/S	Vigente	50,00	81.861,94	81.861,94	418.872,47
12	2.910.061,81	Sí	Sí	Pago	62,43	710.990,29	427.693,60	2.271.660,65
13	2.021.258,18	Sí	N/S	Vigente	50,00	15.242,66	15.242,66	599.746,87
14	1.324.584,72	Sí	Sí	Vigente	50,00	344.726,88	344.726,88	979.857,83
15	1.560.277,60	Sí	Sí	Vigente	70,00	569.579,61	244.105,54	829.469,48
16	1.241.674,65	Sí	N/S	Vigente	60,00	196.083,14	130.722,09	0,00
17	625.589,84	Sí	Sí	Vigente	50,00	78.597,47	78.597,47	76.999,18
18	684.068,81	Sí	N/S	Vigente	64,99	199.022,83	107.166,14	13.344,00
19	265.050,88	Sí	N/S	Vigente	73,54	111.809,78	40.212,82	0,00
20	0,00	Sí	N/S	Vigente	0,00	0,00	0,00	0,00
21	521.026,69	Sí	Sí	Vigente	85,00	271.426,15	47.898,73	222.424,02
22	656.797,19	Sí	N/S	Vigente	50,00	28.721,63	28.721,63	86.243,52
23	122.387,78	Sí	N/S	Vigente	50,00	23.453,15	23.453,14	8.208,60

Número de orden	Crédito reconocido TGSS	Convenio	Acuerdo singular	Situación cierre 2017	Quita (%)	Importe quita	Importe espera	Ingresos totales a 31/12/2017
24	182.096,88	Sí	N/S	Vigente	0,00	0,00	104.280,13	19.454,19
25	919.203,43	Sí	Sí	Vigente	0,00	0,00	518.573,78	519.529,86
26	554.358,66	No	N/S	Vigente	0,00	0,00	0,00	0,00
27	73.607,14	Sí	N/S	Vigente	50,00	14.644,53	14.644,53	40.365,34
28	618.093,55	Sí	Sí	Vigente	60,00	263.844,77	175.896,51	57.265,11
29	621.266,17	Sí	N/S	Finalización por carecer de bienes	49,99	11.902,21	11.902,22	557,82
30	3.336.846,49	Sí	Sí	Vigente	70,00	744.744,28	319.176,12	613.148,34
31	1.075.208,02	No	N/S	Finalización por carecer de bienes	0,00	0,00	0,00	3.075,49
32	827.653,08	No	N/S	Finalización por carecer de bienes	0,00	0,00	0,00	2,34
33	1.386.116,49	Sí	N/S	Vigente	50,00	275.778,03	275.778,03	559.668,35
34	448.044,46	Sí	N/S	Finalización por carecer de bienes	50,00	117.413,41	117.413,41	0,00
35	624.569,71	No	N/S	Finalización por carecer de bienes	0,00	0,00	0,00	0,00
36	109.150,51	No	N/S	Finalización por carecer de bienes	0,00	0,00	0,00	0,00
37	858.897,28	No	N/S	Finalización por carecer de bienes	0,00	0,00	0,00	0,00
38	455.707,12	Sí	N/S	Vigente	0,00	0,00	146.835,84	59.690,79
39	0,00	No	N/S	Vigente	0,00	0,00	0,00	0,00
40	0,00	No	N/S	Finalización por carecer de bienes	0,00	0,00	0,00	0,00
41	176.307,67	No	N/S	Vigente	0,00	0,00	0,00	0,00
42	0,00	No	N/S	Vigente	0,00	0,00	0,00	0,00
43	642.884,96	No	N/S	Vigente	0,00	0,00	0,00	0,00
44	24.583,89	No	N/S	Finalización por carecer de bienes	0,00	0,00	0,00	0,00
45	807.394,82	Sí	N/S	Pago	50,00	146.324,43	146.324,43	517.878,90
46	243.095,69	Sí	Sí	Pago	50,00	58.654,86	58.654,86	47.824,02
Total	34.210.922,16					6.067.541,29	6.701.373,98	12.245.927,04

- N/S: No suscrito

Fuente: Base de datos procedimientos concursales.