

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 17 Jun. 2013, rec. 3755/2011

Ponente: Trillo Torres, Ramón.

Nº de RECURSO: 3755/2011

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 105793/2013

Interrupción de la prescripción por presentación de declaración complementaria tras el inicio de un procedimiento inspector interrumpido

PRESCRIPCIÓN. Interrupción de la prescripción. Presentación de una declaración complementaria una vez iniciado un procedimiento inspector sobre el mismo tributo y ejercicio, por lo que a la fecha del primer intento válido de notificación de la liquidación no había transcurrido plazo de cuatro años. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Culpabilidad. Ha quedado constatada la existencia de un complejo modo de operar al que sería difícil encontrarle otra motivación que la de eludir sus obligaciones con la Hacienda Pública. Agravación por ocultación. Improcedencia por constituir dicho criterio de agravación el tipo de infracción por dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada por la Audiencia Nacional, casándola exclusivamente en lo que se refiere a la agravante de ocultación.

TEXTO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Junio de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Srs. Magistrados relacionados al margen, el recurso de casación núm. 3755/2011 interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Rodrigo

Pascual Peña, en nombre y representación de don Genaro contra la [sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 20 de abril de 2011, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 175/2010 \(LA LEY 49166/2011\)](#), deducido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 17 de febrero de 2010, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 24 de julio de 2008, en reclamaciones NUM000 , y NUM001 , en asunto relativo a liquidación y sanción por Impuesto sobre la **Renta** de las Personas Físicas, ejercicio 2000 y cuantía de 364.471,09 euros.

Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo nº 175/2010 seguido en la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 20 de abril de 2011, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: *"DESESTIMAR el presente recurso contencioso administrativo número 175/2010, interpuesto por la representación procesal de D. Genaro contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de diciembre de 2010 (R.G NUM002); sin condena en costas"*.

SEGUNDO.- El Procurador de los Tribunales don Rodrigo Pascual Peña, en nombre y representación de don Genaro presentó, con fecha 1 de junio de 2011, escrito de preparación del recurso de casación.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Cuarta- de la Audiencia Nacional, por diligencia de ordenación, de fecha 13 de junio de 2011, acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- La parte recurrente, presentó, con fecha 28 de julio de 2011, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que solicita se case y anule la misma.

CUARTO.- La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, compareció y se personó como parte recurrida.

QUINTO.- La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por providencia de 16 de enero de 2012, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, al Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrida, presentó en fecha 22 de marzo de 2012 escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala dicte sentencia desestimando el recurso , con imposición de costas a la recurrente.

SÉPTIMO.- Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 29 de mayo de 2013, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Ramon Trillo Torres,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Don Genaro interpone recurso de casación contra sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 20 de abril de 2011 , que confirmó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de febrero de 2010, por la que se desestimaba el recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 24 de julio de 2008, en reclamaciones NUM000 , y NUM001 , en asunto relativo a liquidación y sanción por Impuesto sobre la **Renta** de las Personas Físicas, ejercicio 2000.

Según resulta del expediente administrativo incorporado a los autos, son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución, conforme reseña la propia sentencia impugnada:

" SEGUNDO.- Tales reclamaciones derivan de un acta de disconformidad incoada al recurrente en fecha 15 de marzo de 2006, en las que se hace constar, en síntesis, respecto de las declaraciones presentadas que, el contribuyente había presentado la correspondiente autoliquidación declarando los siguientes importes:

Base liquidable general: 252.517.599 pts (1.517.661,34 €)

Base liquidable especial: 7.741.075 pts (46.524,8 €)

Cuota a ingresar: 12.566.150 pts (75.524,08 €)

Durante el tiempo en que las actuaciones habían estado interrumpidas por remisión del expediente al Ministerio Fiscal, consta la presentación el 17 de diciembre de 2003, de una autoliquidación complementaria del IRPF 2000 ingresando una cuota de 2.454.400 pts (14.751,24 €) mediante el Modelo 777.

Respecto de la regularización propuesta estima el actuario que procede incrementar los ingresos declarados por los siguientes conceptos:

*En concepto de imputación de **rentas** por la **cesión** de los **derechos de imagen**, la **cantidad** se incrementa en 68.000.000 pts (408.688,23 €).*

*Esta **cantidad** fue **percibida** de forma instrumental a través de la sociedad FOOT FORCE SPORT NV, entidad domiciliada en las Antillas Holandesas (paraíso fiscal).*

*Se trata de ingresos derivados de la **cesión** de los **derechos de imagen** como **jugador de fútbol** profesional, tal y como se desprende del contrato suscrito entre la citada sociedad y las sociedades NIKE EUROPE BV/NIKE EUROPEANOPERATIONS NETHERLANDS BV (esta última sucesora de la primera) ambas sociedades residían en Holanda.*

*En principio y a nivel formal estas **rentas** provienen de las contraprestaciones acordadas por la **cesión** de los **derechos de imagen** del **futbolista** para su utilización con fines publicitarios y de promoción comercial de los bienes y servicios distribuidos por NIKE EUROPE BV. Sin embargo, y como resultado de las actuaciones de comprobación se ha acreditado que dichos ingresos obedecían a una mayor retribución por la **cesión** de los **derechos de imagen** del*

jugador, **cantidades** abonadas por cuenta y orden del FC Barcelona. El actuario considera que dicha **cantidad** fue satisfecha en última instancia por el FC Barcelona, si bien de forma indirecta a través de las entidades no residentes como NIKE EUROPE BV/NIKE EUROPEAN OPERATIONS NETHERLANDS BV, pues el FC Barcelona tenía y tiene contratos suscritos con la firma NIKE, circunstancia ésta que ha permitido que se hubiesen podido abonar determinadas **cantidades** por cuenta del Club.

A tenor de lo expuesto, y teniendo en cuenta el [art. 76 de la Ley 40/1998 del IRPF \(LA LEY 4419/1998\)](#), la Inspección acumuló todos los pagos efectuados por la **cesión** de los **derechos de imagen** que el contribuyente había **percibido** a través de PATRIMONIAL LUPASI, S.L y FOOT FORCE SPORT NV a los efectos de determinar si se cumplía la regla del 85/15. Dichos importes ascendían a:

Cantidades cobradas por PATRIMONIAL LUPASI, S.L :

Del FC Barcelona 26.800.000 pts.(161.071,24 €)

De TV3 88.500.000 pts (531.895,71 €)

Cantidades cobradas por FOOT FORCE SPORT NV :

De NIKE EUROPE BV 68.000.000 pts (408.688,23 €)

Por otro lado, las retribuciones que **percibió** el jugador del FC Barcelona en concepto de rendimientos del trabajo ascendieron a 174.118.708 pts (1.046.474,51 €).

De los importes citados queda acreditado el incumplimiento de la citada regla del 85/15. Con lo cual procede la imputación de **rentas** por los **derechos de imagen percibidos**, si bien la regularización efectuada, al tratarse de una actuación parcial, se limitó a la imputación de los 68.000.000 pts (408.688,23 €) cobrados a través de la entidad FOOT FORCE SPORT NV y no los **derechos de imagen** cobrados y declarados por la entidad PATRIMONIAL LUPASI, S.L (sometida a transparencia fiscal) ya que dicha sociedad no ha sido objeto de regularización respecto del ejercicio 2000.

De la regularización propuesta resultaba una deuda tributaria de 246.930,11 € de los cuales 196.170,36 € corresponden a cuota y el resto eran intereses de demora.

TERCERO.- El 25 de abril de 2006 se dictó acto de liquidación en el que se rectifican algunos conceptos regularizados en el acta. Así:

a) admitió la deducción de los 2.454.500 pts (14.751,84 €) que el contribuyente había ingresado en la autoliquidación complementaria presentada el 17 de diciembre de 2003, y que el actuario no había tenido en cuenta al considerar que las **rentas** regularizadas eran diferentes de la que se regularizaban en el acta incoada.

b) Incrementó la imputación de **rentas** sometidas a transparencia fiscal de la entidad LUPASI S.L en 18.880.000 pts (113.471,09 €) correspondientes a **rentas** no declaradas en el año 1999 y **percibidas** de NIKE EUROPE BV/NIKE EUROPEAN OPERATIONS NETHERLANDS BV.

c) También admitió la deducción del Impuesto de Sociedades (35% de 18.880.000 pts) que correspondía a dicha imputación y que ascendía a 6.608.000 pts (39.714,88€), importes que el actuario consideró que el contribuyente había declarado en la citada declaración complementaria.

CUARTO.- *Los hechos anteriores motivaron el inicio de un expediente sancionador, que concluyó mediante acuerdo de 16 de mayo de 2006, por el que se impone una sanción muy grave prevista en el artículo 79. a) LGT 230/1963 (norma más favorable), con la agravante de ocultación".*

SEGUNDO.- La sentencia recurrida tiene, en lo que aquí interesa, la siguiente fundamentación jurídica:

"SEXTO.- 1.- Sobre la prescripción del derecho de la Hacienda Pública a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por incumplimiento del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones fijado en el art. 29 de la Ley 1/1998 .

Dos son las cuestiones que plantea en este motivo: la primera el incumplimiento del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras; y la segunda, a la vista de una declaración complementaria del IRPF, ejercicio 2000, por importe de 2.454.400 ptas, presentada el 17 de diciembre de 2003, si el incumplimiento del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras determina la prescripción del derecho a liquidar respecto del IRPF, ejercicio 2000.

Sobre la primera cuestión pone de manifiesto que las actuaciones inspectoras relativas al IRPF, ejercicio 2000, se inician el 14 de febrero de 2003. La Inspección toma en consideración 807 días de dilaciones, y considera que el plazo máximo de doce meses concluía el 1 de mayo de 2006. Y el primer intento de notificación válidamente realizado del acuerdo de liquidación tiene lugar el 26 de abril de 2006, esto es, tan sólo 5 días antes de que, de acuerdo con los cálculos de la Inspección, expirase el mencionado plazo de 12 meses.

Sin embargo, el recurrente estima que la Inspección imputa incorrectamente al menos 234 días de dilaciones, y por tanto, existirían sólo 573 días de dilaciones e interrupciones justificadas, y la fecha en que habría concluido el plazo de 12 meses sería el 9 de septiembre de 2005, y dado que el primer intento de notificación del acuerdo de liquidación tuvo lugar el 26 de abril de 2006, es evidente que la Inspección incumplió el plazo del art. 29 de la Ley 1/1998 . Estima improcedentes las dilaciones comprendidas entre los días 27/02/2003 y 05/03/2003, 10/07/2003 y 22/07/2003, 23/07/2003 y 28/07/2003, 12/08/2003 y 19/08/2003, 02/02/2005 y 03/03/2005 y 06/05/2005 y 28/10/2005.

Respecto de la segunda cuestión, y relacionado con lo anterior, señala que, descontados esos 234 días improcedentemente imputados por la Inspección, la duración de las actuaciones inspectoras habría concluido el 9 de septiembre de 2005, fecha en la que ya habría transcurrido el plazo cuatrienal de prescripción respecto del IRPF, ejercicio 2000. Ahora bien, nos encontramos con la existencia de una declaración complementaria del IRPF, ejercicio 2000, presentada el 17 de diciembre de 2003, que tanto la Inspección como el TEAR de Cataluña y el TEAC han considerado que interrumpió la prescripción. El recurrente discrepa de este planteamiento por las siguientes razones: .- la declaración complementaria no fue firmada por el contribuyente sino por un tercero, tal y como ha quedado acreditado con el informe pericial que obra en el expediente, y por tanto no puede encuadrarse en el art. 66.1 c) LGT , pues supone el reconocimiento expreso de una obligación frente a la Hacienda Pública por lo que no cabe presumir la representación; .- a

mayor abundamiento, esa actuación de autoliquidación se presentó una vez iniciado el procedimiento de comprobación e investigación, y por tanto, se trataría de un acto incardinado en dichas actuaciones, al igual que lo es cualquier aportación de documentación a la inspección, o cualquier manifestación realizada en el curso del procedimiento. Opina que el [art. 66.1.c\) de la Ley 230/1963 \(LA LEY 63/1963\)](#) sólo es aplicable a las actuaciones del obligado tributario realizadas al margen de un procedimiento inspector, esto es, realizadas con anterioridad a que dicho procedimiento se inicie.

SÉPTIMO.- El motivo no puede ser acogido. El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribe a los cuatro años de conformidad con el [artículo 64, a\) de la Ley General Tributaria \(LA LEY 1914/2003\)](#) 230/1963, aplicable por razones temporales; plazo de prescripción que se interrumpe, entre otras y por lo que afecta al caso de autos, "por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda", de conformidad con el artículo 66.1.c) de la misma Ley, naturaleza que la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2010 (rec. 5661/2009), reconoce a las declaraciones complementarias presentadas voluntariamente por el obligado tributario. Y a tales efectos es irrelevante que la declaración haya sido presentada antes del inicio de las actuaciones inspectoras o una vez iniciadas éstas y ya en curso el procedimiento de comprobación e investigación, pues se trata en todo caso de una actuación del sujeto pasivo tendente a la liquidación o pago de la deuda tributaria con la finalidad de cancelar o extinguir, total o parcialmente, dicha deuda tributaria generada, por lo que en cualquier caso el acto de su presentación a la Administración Tributaria, cae dentro del ámbito de la exigencia condicionante del art. 66.1 c) de la LGT.

En consecuencia, hay que concluir que la declaración complementaria presentada a nombre del recurrente, D. Genaro, el 17 de diciembre de 2003 interrumpió el plazo de prescripción para liquidar el ejercicio 2000, y en consecuencia, desde esa fecha hasta el 26 de abril de 2006 en que tiene lugar el primer intento válido de notificación de la liquidación, no transcurrió el plazo de prescripción de cuatro años, siendo innecesario analizar, por tanto si la duración de las actuaciones inspectoras superó o no el plazo de doce meses previsto en el art. 29 Ley 1/1998 (...)"

TERCERO.- El recurso de casación se funda en cuatro motivos, formulados al amparo del artículo 88.1.d) de la LJC, de los que los dos primeros aluden al tema de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

Concretamente, en el primero se denuncia al vulneración de los [artículos 64 \(LA LEY 63/1963\)](#), [65 \(LA LEY 63/1963\)](#) y [66 de la Ley 230/1963 \(LA LEY 63/1963\)](#) y 66, 67 y 68 de la 58/2003, señalando con pleno acierto la parte que la primera y fundamental cuestión a resolver es si la presentación de una declaración complementaria, presentación que tiene lugar cuando se ha iniciado un procedimiento inspector sobre el mismo tributo y ejercicio y procedimiento que además está interrumpido justificadamente por la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, puede interrumpir el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Para dar respuesta a esta cuestión debe recordarse que, como reseña la sentencia recurrida y no es objeto de debate, el recurrente presentó declaración

complementaria respecto del Impuesto que nos ocupa el día 17 de diciembre de 2003. Tampoco es objeto de debate, -puesto que la parte no combate la afirmación de los jueces a quo en este sentido- que el 26 de abril de 2006 tuvo lugar el primer intento válido de notificación de la liquidación, considerándose esa fecha como dies ad quem del cómputo del plazo de prescripción.

La respuesta de la Sala a esa cuestión conduce a la desestimación del motivo y ello por las razones que a continuación se expresan:

La interrupción de la prescripción se produce, con arreglo al [artículo 66.1.c\) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre \(LA LEY 63/1963\)](#), tanto en su versión originaria como tras su modificación por [Ley 14/2000, 29 de diciembre \(LA LEY 3654/2000\)](#), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, *"Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda"*.

Y como hemos señalado en nuestra sentencia de [26 de octubre de 2009 \(LA LEY 223210/2009\)](#), recurso de casación 5661/2003, *"(...) Conforme a esta doctrina, a la que responde la tesis de la Sala de instancia, cualquier actuación del sujeto pasivo tendente al pago o a la liquidación de la deuda produce esos efectos, según disponía para la época de los hechos de este litigio el artículo 66.c) de la Ley General Tributaria de 1963 (LA LEY 63/1963), naturaleza que ha de reconocerse, sin ninguna duda, a las declaraciones complementarias presentadas voluntariamente por el obligado tributario"*, resulta evidente que entre los actos del deudor que tienen carácter interruptivo debe incluirse la declaración complementaria presentada voluntariamente por el recurrente el día 17 de diciembre de 2003. Esta Sala hace suyos los pronunciamientos de los jueces de instancia, en el Fundamento de Derecho Séptimo de la sentencia: *" Y a tales efectos es irrelevante que la declaración haya sido presentada antes del inicio de las actuaciones inspectoras o una vez iniciadas éstas y ya en curso el procedimiento de comprobación e investigación, pues se trata en todo caso de una actuación del sujeto pasivo tendente a la liquidación o pago de la deuda tributaria..."*, razonamiento extensible también al caso en que dichas actuaciones se hallaren interrumpidas por remisión de las mismas al Ministerio Fiscal.

La invocación en el recurso de los artículos 30 y 31 quarter del Reglamento de la Inspección los Tributos de 25 de abril de 1986, este último en texto introducido por el Real Decreto 136/200, de 4 de febrero, no altera la conclusión adoptada. El primero, porque en realidad, como con acierto indica el escrito de oposición, no habla de la no interrupción de la prescripción, sino que se limita en su apartado 3 a considerar como pagos a cuenta los ingresos efectuados con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras.

Y lo mismo sucede con el artículo 31 quarter, añadido por [disp. final 1.6 de Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero \(LA LEY 725/2000\)](#) "Efectos del incumplimiento de los plazos", limitado a indicar que " la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción

como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas " o a que " Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción injustificada o del incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono de los correspondientes recargos o intereses de demora, de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del [artículo 61 de la Ley General Tributaria \(LA LEY 1914/2003\)](#) , sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan".

Este último párrafo lo único que afirma es que esas declaraciones se entenderán realizadas a "*cuantos efectos procedan* ", entre los que hay que incluir los propios de la prescripción y su interrupción. La tesis de la parte interpretando dicho apartado en el sentido de que, iniciadas las actuaciones, las declaraciones presentadas no surten ningún efecto carece de apoyo legal.

La cita del [artículo 77 de la Ley 230/1963 \(LA LEY 63/1963\)](#) , referida a la preferencia en todo caso de la jurisdicción penal sobre la administrativa, tampoco resulta relevante en el caso de autos.

Y, finalmente, la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria \(LA LEY 1914/2003\)](#) y por tanto su artículo 68, párrafos 5 y 6 , no resulta aplicable "ratione temporis". Aunque a efectos sancionadores dicha normativa pudiera resultar de aplicación -siempre que fuera mas beneficiosa para el sujeto pasivo- nunca el resto de articulado, que entró en vigor el 1 de julio de 2004, (Disposición final undécima), puede resultar de aplicación a un procedimiento iniciado el 14 de febrero de 2003 .Así deriva expresamente de su Disposición transitoria tercera, "1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta Ley *se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.* y también lo ha dicho esta Sala en su sentencia de [20 de diciembre de 2011 \(LA LEY 273160/2011\)](#), recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 152/2009 en la que declaramos:

"TERCERO.- La tesis del recurrente ha de ser estimada en virtud de dos consideraciones. En primer lugar, porque como hemos reiteradamente declarado, la prescripción en el ámbito sancionador es una cuestión que afecta a la esencia de la sanción lo que comporta que las normas favorables han de tener efectos retroactivos favorables. Contrariamente, las no favorables no pueden ser interpretadas retroactivamente. Por tanto, en el asunto examinado el eventual efecto desfavorable que para el sancionado se deriva, por el hecho de permitir que el procedimiento sancionador iniciado dure más de seis meses, pese a lo dispuesto en el artículo 34.3 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , tiene que ser excluido. Ello impide que la [Ley 58/2003 \(LA LEY 1914/2003\)](#) pueda tener efectos temporales sobre procedimientos iniciados antes de la fecha de publicación de esta.

En segundo lugar, la Disposición Final Undécima de la Ley que otorga vigencia a la Disposición Transitoria Cuarta apartado segundo desde el día siguiente a su publicación, lo que imposibilita que la Disposición Transitoria Cuarta pueda tener un efecto retroactivo que la ley no ha establecido".

Ahora bien, si hemos atribuido plena eficacia interruptiva, como hace la sentencia impugnada, a la mencionada declaración complementaria y con ella se reinicia el plazo de prescripción de cuatro años aquí aplicable, resulta evidente que en la fecha del primer intento válido de notificación de la liquidación (21 de abril de 2006), no había transcurrido el citado plazo, siendo innecesario enjuiciar las dilaciones a las que hace referencia el segundo motivo del recurso, pues en ningún caso la imputación improcedente de esos 234 días -a que hace referencia el escrito de interposición- alteraría la conclusión obtenida.

En consecuencia, procede desestimar el motivo.

CUARTO.- El tercero y cuarto motivos se refieren a la sanción, en los aspectos relativos a su motivación, culpabilidad y agravante por ocultación.

Con respecto al tercero, el Abogado del Estado patrocina su inadmisión, a la vista de que el artículo 86.2.b) de la LJC determina que solo serán susceptibles de recurso de casación aquellas sentencias que hubieran recaído en asuntos cuya cuantía exceda de 150.000 euros, siendo así que la sanción impuesta lo fue por un importe de 117.702,22 euros.

La tesis del Abogado del Estado no puede prosperar en este concreto punto, porque siendo inicialmente correcto su planteamiento, solamente valdría para el supuesto de un proceso con la pretensión autónoma y singular de enjuiciamiento de la sanción impuesta, pero no para los casos como el que es objeto de este recurso de casación, en el que el acceso a ésta ha sido determinado por la cuantía de la liquidación de la que aquella trae causa.

Afrontando, en consecuencia, el tratamiento del tercer motivo, en él se denuncia la vulneración por la sentencia de instancia del artículo 24.2, en conexión con el [artículo 9.3 \(LA LEY 2500/1978\)](#), de la [32 Constitución Española \(LA LEY 2500/1978\)](#), de los artículos 54 y 138 de la Ley 30192, de 26 de noviembre, y de las sentencias del Tribunal Supremo de los días 3 de junio de 2.008 (R.C.U.D. 146/2004), 27 de junio de 2.008 (R.C.U.D . 324/2004 y 396/2004), 26 de septiembre de 2.008 (R.C. 11/2004) y 22 de octubre de 2.009 (R.C. 2422/2003).

Entiende la parte que al amparo de las normas y la Jurisprudencia citadas, en cuanto se exige en todas ellas para la imposición de sanciones que se motive adecuadamente la culpabilidad, la sentencia de instancia infringe lo que en las mismas se dispone, por cuanto no se motiva realmente la procedencia de la sanción, limitándose en su Fundamento de Derecho Decimoséptimo a reproducir el acuerdo sancionador.

La sentencia recurrida, sobre este concreto punto, nos dice que

"El acuerdo sancionador analiza el elemento subjetivo de la infracción indicando: "(...) lo que debemos analizar es si se ha acreditado esa culpabilidad o la concurrencia de circunstancias o hechos que pudieran hacer disculpable (carente de culpabilidad) la conducta del obligado tributario.

Como hemos dicho, resulta suficientemente probado que el elemento objetivo del ilícito administrativo-tributario en el presente expediente lo configura el dejar de ingresar parte de la cuota atinente al IRPF del periodo 2000.

Y ese menor ingreso obedeció a una concreta conducta -que ya ha sido descrita exhaustivamente descrita en los antecedentes de hecho, y que en síntesis - recordemos- es la consistente en que el obligado tributario no declaró **rentas**, ocultando su conocimiento a la Administración, por un importe de 68.000.000 ptas (408.688,23 euros), conllevando lo anterior a minorar la cuota a ingresar por el señalado concepto y periodo tributarios en 32.640.000 ptas 8196.170,35 euros).

Con la propuesta del instructor en la mano, este Inspector-jefe ha procedido a examinar los datos, hechos y circunstancias anteriores y coetáneas, que figuran en el expediente y que pueden servir para formarse juicio sobre la concurrencia, o no, de culpabilidad en la conducta descrita que ha debido ser ajustada por la Inspección.

A la hora de valorar la conducta del obligado tributario, la primera cuestión que debe centrar nuestra atención es el hecho de que las **rentas** regularizadas no fueron objeto de declaración, siendo ocultadas a la Administración mediante un intrincado conjunto de relaciones contractuales entre distintas entidades, cuyo fin era conseguir que tales **rentas** escapasen a la fiscalidad española, tal y como demostró en su día. Dos conclusiones deben extraerse de la conducta descrita, a saber:

Primero: La regularización que se practicó, sólo pudo realizarse a través de información recopilada por el actuario mediante distintos requerimientos de información remitidos a las distintas entidades que participaron en los contratos que se han indicado. Además, no debe olvidarse que la regularización se practicó conforme a una documentación que el obligado tributario tenía la obligación de aportar a requerimiento de la Inspección, pues, en definitiva, no se trataba de otra distinta a la que constituía la base de las **rentas** por él obtenidas durante los ejercicios objeto de comprobación, en particular aquellos contratos que se suscribieron con los pagadores de dichas **rentas**. De lo anterior se deduce que no se ha vulnerado el derecho a no autoinculparse del obligado tributario pues en ningún momento se han tenido en cuenta más pruebas que aquellas que debía aportar conforme a la norma tributaria.

Segundo: No existe conducta más reprobable que aquella consistente en ocultar **rentas** al conocimiento de la Administración tributaria, tal y como acontece en el presente caso. Recordemos que el obligado tributario no tenía intención alguna de proceder a declarar e ingresar la cuota correspondiente respecto de las **rentas** que fueron descubiertas por el actuario y regularizadas en el acta que da lugar al presente expediente sancionador. En el presente caso, no entendemos cómo el representante del obligado tributario es capaz de alegar la inexistencia de culpabilidad, cuando el objeto de regularización son unas **rentas** no declaradas en su día y que hubiesen quedado libres de tributación de no ser por la actuación inspectora realizada.

Por otro lado, no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el [artículo 77.4 de la Ley 230/1963 \(LA LEY 63/1963\)](#) y el [artículo 5.2 de la LDGC \(LA LEY 837/1998\)](#). Tampoco concurren las circunstancias previstas, a

estos mismos efectos, en los apartados segundo y tercero del [artículo 179 de la Ley 58/2003 \(LA LEY 1914/2003\)](#). En concreto, debe resaltarse que el obligado tributario no ha justificado que su conducta pudiera ampararse en una interpretación razonable de la norma.

Como síntesis de los argumentos hasta aquí expuestos, hemos de concluir que en la conducta de Genaro que aquí nos ocupa concurre el elemento subjetivo necesario para ser sancionada, pudiendo ser calificada dicha conducta como claramente dolosa, al haberse ocultado en las autoliquidaciones que se presentaron parte de las rentas obtenidas.

Por ello, y al haberse justificado que tales faltas de ingreso dentro de los plazos reglamentariamente señalados al efecto se realizaron de forma culpable, hemos de concluir que el obligado tributario cometió una infracción tributaria consistente en dejar de ingresar parte de la cuota atinente al IRPF periodo 2000".

Pronunciándose en tales términos el acuerdo sancionador no puede compartirse la alegación de la parte recurrente de que el mismo está falto de motivación respecto del elemento subjetivo de la culpabilidad, ni que utilice fórmulas genéricas o estereotipadas, dado que se argumenta de manera suficiente porqué la Administración estima que cabe apreciar dicho elemento en este supuesto, exponiendo las circunstancias concretas concurrentes. Otra cosa es que la parte actora discrepe de esas razones expuestas de forma motivada por la Administración. (...)"

Para desestimar el motivo hemos de invocar la doctrina que hemos fijado en nuestra sentencia de [13 de enero de 2012 \(LA LEY 428/2012\)](#) (recurso de casación 2742/2010) en la que considerábamos que

"(...) tampoco la mera existencia de "una declaración del sujeto pasivo, que ha reducido indebidamente su base tributaria" es motivo suficiente para imponer la sanción tributaria. Y es que, como ha señalado esta Sala y Sección, "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la [LGT de 1963 \(LA LEY 63/1963\)](#) -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio" (...)"

Asimismo, en sentencia de 4 de noviembre de 2010 establecimos que

"(...) hemos declarado en la referida Sentencia de 6 de junio de 2008 que, «en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. En este sentido se ha pronunciado también

el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso-Administrativos sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que "una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo" (STC 7/1998, de 13 de enero (LA LEY 1393/1998) , FJ 6; en el mismo sentido, SSTC161/2003, de 15 de septiembre (LA LEY 13170/2003), FJ 3 ; y 193/2003 (LA LEY 10001/2004), de 27 de octubre , FJ 2; y AATC 250/2004, de 12 de julio (LA LEY 164576/2004), FJ 6 ; 251/2004, de 12 de julio (LA LEY 163930/2004), FJ 6 ; 317/2004, de 27 de julio (LA LEY 176624/2004), FJ 6 ; 324/2004, de 29 de julio (LA LEY 178390/2004), FJ 6 ; y 484/2004, de 30 de noviembre ,FD 3)» (FD Sexto) (en idénticos términos, Sentencia de 15 de enero de 2009 , cit., FD Decimotercero)".

A la vista de esta doctrina, resulta concluyente que las apreciaciones de la Inspección van más allá de constatar el resultado elusivo del tributo obtenido por el sujeto pasivo del mismo, para extraer la afirmación de culpabilidad de un complejo modo de operar al que sería difícil encontrarle otra motivación que la de eludir sus obligaciones con la Hacienda Pública, básica argumentación avalada por la decisión de la Sala de instancia, que no hay razón relevante alguna para que nosotros la revisemos en los términos suplicados por el recurrente.

QUINTO.- En el cuarto motivo el recurrente acusa la vulneración por la sentencia de instancia de los [artículos 9.3 de la Constitución Española \(LA LEY 2500/1978\)](#) , 2.2 del Código Penal , 10 y 178 y [Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 58/2003 \(LA LEY 1914/2003\)](#) , General Tributaria.

Afirma la parte que sostuvo en su escrito de demanda ante la Audiencia Nacional, que, comparados los regímenes sancionadores contenidos en la Ley 230/1963 y en la [Ley 58/2003 \(LA LEY 1914/2003\)](#), era más favorable el régimen sancionador de la [Ley 230/1963 \(LA LEY 63/1963\)](#), pero eliminando el criterio de graduación de la sanción del 10% por ocultación, al constituir dicho criterio de graduación el tipo de infracción regulado en el [artículo 79.a\) de la Ley 230/1963 \(LA LEY 63/1963\)](#) y constituir una vulneración del principio non bis in idem.

Sobre este particular, la sentencia recurrida considera que

*"(...) en el caso de autos ha quedado justificada la existencia de culpabilidad también en relación con esa circunstancia de ocultación, pues no se trata simplemente de que el recurrente no haya declarado las **rentas** regularizadas, sino que existió un ánimo de ocultar esas **rentas** mediante su deslocalización fiscal, **percibiéndolas** a través de intermediarios (NIKE EUROPE BV/NIKE EUROPEAN OPERATIONS NETHERLANDS BV, sociedad domiciliada en Holanda) y sociedades instrumentales o residentes, en particular la entidad FOOT FORCE SPORT NV, domiciliada en las Antillas Holandesas (paraíso fiscal), sin que puedan excusarse el recurrente en que fue una trama urdida por el club de fútbol, desde el momento en que él accedió a **percibir** las **rentas** a través de ese esquema societario".*

El motivo debe ser estimado, habida cuenta de la doctrina contenida en nuestras sentencias de 15 de julio de 2011 y de 5 de noviembre de 2012 , dictadas en los recursos de casación para la unificación de doctrina 203/2008 y 2126/2011 , en la última de las cuales se ha consignado que

"La doctrina de la Sala sobre la aplicación de la agravación recogida en el artículo 82.1.d) de la [Ley General Tributaria de 1963 \(LA LEY 63/1963\)](#) se recoge en la Sentencia de 10 de septiembre de 2009 (y otras posteriores como la de [15 de julio de 2011 \(LA LEY 165569/2011\)](#) (Rec. 203/2008): "Otro tanto cabe decir respecto de la segunda de las agravantes aplicada por la Administración Tributaria. La apreciación de la circunstancia prevista en el art. 82.1.d), de la Ley General Tributaria , "La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta", que en este caso se traduce en la falta de presentación en el ejercicio de 1991 del modelo 190, exige también la concurrencia del principio de culpabilidad a fin de eliminar cualquier atisbo de responsabilidad objetiva. Se requiere, pues, que la Administración razone el por qué de la aplicación de esa circunstancia que agrava la sanción mínima que ha querido establecer el legislador, pues en caso contrario se llega al resultado de imponer con criterios de generalidad la sanción agravada. En definitiva se vuelve a aplicar la citada agravante, sin consideración ni alegación alguna relativa a su aplicación al caso y conducta concreta castigada".

*En el mismo sentido, procede citar la sentencia de esta Sala dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina 411/2009 (de fecha 2 de Abril de 2012) que ha señalado como "De la lectura del precepto invocado (art. 82.1.d) conforme al cual "La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de esta.." se desprende que para la apreciación de esta circunstancia se requiere la concurrencia de los siguientes factores, a saber: Uno, la "ocultación" por parte del sujeto pasivo de datos a la Administración "necesarios para la determinación de la deuda tributaria", es decir, la sustracción al conocimiento de la Administración Tributaria de todos o parte de los elementos del hecho imponible, o el hecho imponible mismo. En segundo lugar, que dicha "ocultación" se realice "mediante la falta de presentación de la declaración o su presentación con inexactitudes" derivándose además de ello una disminución de la deuda tributaria; es decir que la conducta de la ocultación produzca un perjuicio a la Administración Tributaria al no **percibir** el importe exacto de la deuda tributaria, en consonancia con la realidad de la situación del sujeto pasivo".*

Teniendo en cuenta esta doctrina y que tanto la resolución del TEAR como la sentencia impugnada hacen constante referencia a la voluntad de ocultación de los ahora recurrentes, y que esta voluntad ya se ha tomado en consideración a la hora de la tipificación de la infracción, debe estimarse el presente recurso por entender que la sentencia no ha justificado suficientemente la aplicación de la agravación (...)".

Puesto que en el caso que enjuiciamos se le ha aplicado al contribuyente la [Ley General Tributaria de 1963 \(LA LEY 63/1963\)](#), los elementos constitutivos de la

tesis mantenida en aquellas sentencias son perfectamente trasladables a las circunstancias concurrentes en la actuación seguida con respecto a la conducta tributaria del recurrente, lo que nos obliga a estimar el motivo y con él parcialmente tanto el recurso de casación como el contencioso-administrativo del que aquel trae causa.

SEXTO.- No ha lugar a imponer las costas ni de la instancia ni del recurso de casación.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Primero , rechazando la causa de inadmisibilidad del motivo tercero alegado por el Abogado del Estado, estimamos el cuarto motivo formulado por don Genaro contra la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de abril de 2011, dictada en el recurso 175/2010 , que casamos exclusivamente en lo que se refiere a la agravante de ocultación.

Segundo , estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo antes referenciado, deducido contra resolución del TEAC de 17 de febrero de 2010, la cual anulamos solamente en cuanto a que consideramos que no se ajusta a derecho el agravamiento de la sanción en un 10%, por ocultación.

Tercero , sin costas ni de la instancia ni del recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ramon Trillo Torres, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.

Audiencia Provincial de A Coruña, Sección 3ª, Sentencia de 5 Jul. 2013, rec. 95/2013

Ponente: Fernández-Porto García, Rafael Jesús.

Nº de Sentencia: 318/2013

Nº de RECURSO: 95/2013

Jurisdicción: CIVIL

LA LEY 107292/2013

DEPORTISTAS PROFESIONALES. Acción de reclamación de la cantidad pactada por la cesión de los derechos de imagen de un futbolista profesional a su club. COMPETENCIA JUDICIAL. Falta de competencia de la jurisdicción civil. La competencia corresponde la jurisdicción social ya que los derechos de explotación de imagen de los futbolistas profesionales forman parte de su salario. Pese a la supuesta cesión de los derechos de imagen por el jugador a una sociedad mercantil, siendo esta quien contrató con el club deportivo para el que trabajaba el futbolista, las retribuciones por este concepto al futbolista forman parte de su salario como trabajador, aunque se buscó esa fórmula de constituir una sociedad mercantil ficticia con un aparente ánimo de eludir obligaciones fiscales.

La AP A Coruña revoca la sentencia del Juzgado al estimar la falta de competencia de la jurisdicción civil para conocer de la demanda planteada.

TEXTO

AUD.PROVINCIAL SECCION N. 3

A CORUÑA

SENTENCIA: 00318/2013

ROLLO: RECURSO DE APELACIÓN RPL Nº 95/2013

SENTENCIA

Presidenta:

Ilma. Sra. doña María Josefa Ruiz Tovar

Magistrados:

Ilma. Sra. doña María José Pérez Pena

Ilmo. Sr. don Rafael Jesús Fernández Porto García

En La Coruña, a cinco de julio de dos mil trece.

Visto el presente recurso de **apelación** tramitado bajo el **número 95 de 2013** , por la **Sección Tercera de esta Ilma. Audiencia Provincial** , constituida por los Ilmos. señores magistrados que anteriormente se relacionan, interpuesto contra la sentencia dictada el 16 de octubre de 2012 en los autos de procedimiento ordinario , procedentes del Juzgado de Primera Instancia número 4 de La Coruña , ante el que se tramitaron bajo el número 113 de 2012, en el que son parte:

Como **apelante** , la demandada "**REAL CLUB DEPORTIVO DE LA CORUÑA, S.A.D.**" , con domicilio social en La Coruña, Plaza de Pontevedra, 19-1º, con número de identificación fiscal A-15 023 070, representado por el procurador don Alejandro Reyes Paz, bajo la dirección del abogado don Miguel Taboada Pérez.

Como **apelada** , la demandante "**MAJUCAR & HUELIN, S.L.**" , con domicilio social en Málaga, Urbanización "Los Arcos", calle Ayala, 17-5º B, con número de identificación fiscal B-92 785 070, representada por la procuradora doña María Martí Rivas, y dirigida por el abogado don Juan-Ignacio Toledo Morales.

Versa la apelación sobre reclamación de cantidad por derechos de imagen de jugador de fútbol profesional; ascendiendo la cuantía del recurso a 361.650 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Sentencia de primera instancia .- Se aceptan los antecedentes de hecho de la sentencia de 16 de octubre de 2012, dictada por el Ilmo. Sr. Magistrado-Juez del Juzgado de Primera Instancia número 4 de La Coruña , cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: *«FALLO: Que estimando la demanda presentada por la procuradora Sra. Martí Rivas, en nombre y representación de Majucar & Huelin, S.L., debo condenar y condeno a la demandada Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D. a que abone a la actora la cantidad de trescientos sesenta y un mil seiscientos cincuenta euros (361.650 euros), más los intereses legales procesales del [art. 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil \(LA LEY 58/2000\)](#) . Con imposición de costas a la parte demandada»* .

SEGUNDO.- Recurso de apelación .- Se presentó escrito interponiendo recurso de apelación por "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D.", dictándose resolución teniéndolo por interpuesto y dando traslado a las demás partes por término de diez días. Se presentó por "Majucar & Huelin, S.L." escrito de oposición al recurso. Se remitieron las actuaciones a esta Audiencia Provincial con oficio de fecha 28 de enero de 2013, previo emplazamiento de las partes.

Se constituyó por la parte apelante un depósito de 50 euros conforme a lo dispuesto en la disposición adicional decimoquinta de la [Ley Orgánica del Poder Judicial \(LA LEY 1694/1985\)](#) , en la redacción dada por la [Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre \(LA LEY 19390/2009\)](#). También se aportó resguardo acreditativo de haber autoliquidado la «tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social».

TERCERO.- Admisión del recurso .- Se recibieron en esta Audiencia Provincial las actuaciones remitidas por el Juzgado el 31 de enero de 2013, siendo turnadas a esta Sección el 28 de febrero de 2013, registrándose con el número 95 de 2013. Por el Sr. Secretario Judicial se dictó el 5 de marzo de 2013 diligencia de ordenación admitiendo el recurso, mandando formar el correspondiente rollo, designando ponente e indicando los componentes del tribunal.

CUARTO.- Personamientos .- Se personó ante esta Audiencia Provincial el procurador don Alejandro Reyes Paz en nombre y representación de "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D.", en calidad de apelante, para sostener el recurso; así como la procuradora doña María Martí Rivas, en nombre y representación de "Majucar & Huelin, S.L.", en calidad de apelada. Se dictó providencia mandando quedar el recurso pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiese.

QUINTO.- Señalamiento .- Por providencia de 10 de mayo de 2013 se señaló para votación y fallo el pasado día 2 de julio de 2013, en que tuvo lugar.

SEXTO.- Ponencia .- Es ponente el Ilmo. Sr. magistrado don Rafael Jesús Fernández Porto García, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Fundamentación de la sentencia apelada .- No se aceptan los fundamentos de derecho de la sentencia apelada.

SEGUNDO.- Objeto del litigio .- La cuestión litigiosa planteada puede resumirse en los siguientes términos:

1º.- El 6 de febrero de 2006 se otorgó un contrato entre "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D." y el futbolista profesional don Benigno , que tenía por objeto la regulación de la prestación de sus servicios durante cinco temporadas que comenzarían el 1 de julio de 2006, y finalizarían el 30 de junio de 2011. En lo que aquí interesa, en dicho contrato se establecían las siguientes cláusulas:

«Segunda.- Como contraprestación económica el jugador percibirá del Club, en cada una de las temporadas contratadas, las siguientes cantidades brutas por todos los conceptos:

Temporada 2006-2007 850.000 euros.

Temporada 2007-2008 900.000 euros.

Temporada 2008-2009 950.000 euros.

Temporada 2009-2010 1.000.000 euros.

Temporada 2010-2011 1.100.000 euros.

De la cantidad fija a percibir el 85% será a través de contrato federativo que se abonará en doce pagos mensuales de igual importe. El otro 15% se abonará, los días 30 de junio de cada temporada vencida, como derechos de imagen a través de la entidad que ostente su titularidad.

[...]

Cuarta.- El futbolista transfiere al Club durante la vigencia de este contrato, todos los derechos de imagen para todo el mundo, comprometiéndose a hacer incluso los "spot" publicitarios que el Deportivo le indique, debiendo utilizar la indumentaria oficial que el club determine».

2º.- El 7 de agosto de 2006 se presentó ante la Oficina de Empleo el contrato de trabajo, en el que se hace constar que las primas de contratos son la totalidad de las mencionadas anteriormente para cada temporada, y que *«en cada temporada, las (cantidades) reseñadas en este contrato, percibirá el 85% se abona en doce pagos ensuales de igual importe. El otro 15% se abonará, el 30 de junio de cada temporada vencida.- El Jugador transfiere al Club, durante la vigencia de este contrato, todos los derechos imagen para el mundo, comprometiéndose a hacer incluso los stop (sic) publicitarios que el Real Club Deportivo le indique, debiendo utilizar la indumentaria oficial que el Club determine»* .

3º.- El 25 de junio de 2007 se suscribió un contrato de "cesión de derechos de imagen" entre el "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D." y el futbolista don Benigno , si bien este actuando en nombre y representación de "Majucar & Huelin, S.L.", en su calidad de administrador único de la misma, en el que se exponía que "Majucar & Huelin, S.L." *«ostenta en exclusiva, la explotación de los derechos de imagen del futbolista profesional D. Benigno ...»*, así como que el club había *«firmado un contrato de trabajo con el jugador, en su condición de futbolista profesional, en virtud del cual este va a prestar sus servicios hasta el treinta de junio de 2011»* ; y otorgan que "Majucar & Huelin, S.L." cede a "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D." la utilización de los derechos de imagen de don Benigno *«en su calidad de miembro integrante de la plantilla de fútbol del club»* , fijándose su duración para las temporadas 2006 a 2011, añadiéndose que *«la vigencia del presente documento contractual queda condicionada a que el jugador preste sus servicios como futbolista profesional al Club, de forma tal que, si por cualquier motivo el jugador cesara en la prestación de tal actividad profesional, ambas partes convienen desde este momento, en que el presente contrato quedaría rescindido de pleno derecho, perdiendo su vigencia y fuerza de obligar»* . Como precio de la cesión se fijan las cantidades de:

Temporada 2006-2007 127.500,00 €

Temporada 2007-2008 135.000,00 €

Temporada 2008-2009 142.500,00 €

Temporada 2009-2010 150.000,00 €

Temporada 2010-2011 165.000,00 €

Importes que se corresponden con el 15% del sueldo fijo pactado en el contrato de trabajo.

4º.- El 2 de febrero de 2012 "Majucar & Huelin, S.L." dedujo demanda en procedimiento ordinario por razón de la cuantía contra "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D.", en la que exponía que de las cantidades pactadas como retribución de los derechos de imagen del jugador, correspondientes a las cinco temporadas de 2006 a 2011, solamente se le habían abonado por la demandada las dos primeras temporadas, así como la mitad de la tercera, por lo que se le adeudaba la cantidad de 361.650 euros. Alegó fundamentos legales y terminó

suplicando se dictase sentencia condenando a la demanda al pago de 361.650 euros, intereses legales correspondientes y costas.

5º.- Admitida a trámite la demanda y emplazado el demandado "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D.", este presentó declinatoria por falta de jurisdicción, al entender que correspondía el conocimiento a la jurisdicción social, basándose en que la sociedad "Majucar & Huelin, S.L." había sido constituida por el jugador con la única finalidad de cobrar los derechos de imagen, sin otra actividad social, y se trataba de una relación laboral, siendo esos pagos parte de su salario derivado del contrato de trabajo.

"Majucar & Huelin, S.L." se opuso a la declinatoria, considerando competente la jurisdicción civil, invocando la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 8 de noviembre de 2011 , que había establecido la competencia de la jurisdicción civil y no la social; e igualmente destacaba que el artículo 32 del Convenio Colectivo de los Deportistas Profesionales (en la redacción vigente a la firma del contrato) que diferenciaba el tratamiento cuando el deportista explotase directamente sus derechos de imagen, o por el contrario los hubiese cedido a terceros.

Por Auto de 16 de abril de 2012 se desestimó la declinatoria, declarando la competencia del Juzgado. Interpuesto recurso de reposición por "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D.", se insistía en la vinculación entre el contrato de trabajo y el contrato de cesión de derechos de imagen. Por Auto de 4 de junio de 2012 se desestimó el recurso.

6º.- "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D." no contestó a la demanda, siendo las partes convocadas a audiencia previa. Celebrada esta, y proponiéndose exclusivamente prueba documental, quedaron vistos los autos para dictar sentencia.

7º.- El 16 de octubre de 2012 se dictó sentencia estimando íntegramente la demanda, con imposición de costas a la demandada. Pronunciamientos frente a los que esta se alza.

TERCERO.- La competencia de la jurisdicción social .- La única cuestión planteada por la apelante "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D." es la falta de competencia de la jurisdicción civil para conocer un reclamación de cantidad derivada de la remuneración de los derechos de imagen de un jugador de fútbol profesional, que fue planteada en la instancia mediante declinatoria, y rechazada reiteradamente.

La tesis de "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D." es que los derechos de imagen no fueron cedidos realmente aun tercero, sino a una entidad mercantil que es una herramienta del propio futbolista para explotar y cobrar directamente las cantidades pecuniarias por tal concepto, al tratarse del único socio y administrador de la sociedad, la cual habría sido constituida por motivos fiscales, debiendo por todo ello de levantarse el velo. Por lo que no existió una verdadera cesión, como exige el artículo 32 del Convenio Colectivo de los Deportistas Profesionales (vigente cuando se firmó el contrato, actual artículo 28). Se trata de un contrato de imagen vinculado al contrato de trabajo con el club. Cuestión que habría tenido que ser

apreciada incluso de oficio, por lo que se incurre al conocer del fondo del asunto en una infracción del [artículo 37.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil \(LA LEY 58/2000\)](#) .

A dicho planteamiento se opone la apelada invocando "Majucar & Huelin, S.L." el contenido de la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 8 de noviembre de 2011 ; porque habiendo cedido el futbolista la explotación de los derechos de imagen a un tercero (en este caso la sociedad mercantil demandante, y ahora apelada), se excluye su relación con el salario, dado el tenor del artículo 32 del Convenio Colectivo , invocando además otras sentencias de distintas Salas de lo Social.

El motivo debe ser estimado:

1º.- La jurisdicción, como atribución del conocimiento de un asunto a un orden jurisdiccional determinado, tiene carácter de presupuesto procesal para el válido desarrollo de la relación jurídico procesal. La intervención de los órganos jurisdiccionales del orden que corresponda, y no de otros, para el conocimiento de determinada cuestión es de orden público procesal ([artículos 37.2 \(LA LEY 58/2000\)](#) y [38 de la Ley de Enjuiciamiento Civil \(LA LEY 58/2000\)](#)). Aunque no haya sido denunciada la falta de jurisdicción por las partes, su apreciación incumbe al órgano jurisdiccional de oficio, como se desprende de la necesaria aplicación de lo dispuesto en el [artículo 9 \(LA LEY 1694/1985\)](#), apartados 1 , 2 y 6 de la Ley Orgánica del Poder Judicial . El tribunal superior que tiene la competencia para conocer y resolver los recursos que ante el mismo se interpongan, debe controlar la ausencia de jurisdicción cuando consta claramente su falta, aunque las partes no lo suscitaren en sus respectivos recursos, o aunque el Juzgado de instancia se pronunciase expresamente sobre su competencia. El efecto de cosa juzgada formal de la resolución del juez en la que pronuncia sobre la jurisdicción, al no ser impugnada por las partes, debe ceder ante el carácter absoluto de este presupuesto del proceso, de manera que nada impide al órgano superior su análisis cuando conoce del asunto por vía de recurso [sentencia del Tribunal Constitucional [113/1990, de 18 de junio \(LA LEY 1495-TC/1990\)](#) , FJ 2 y sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2010 (Roj: STS 3335/2010), 23 de junio de 2010 (Roj: STS 4381/2010) y 11 de septiembre de 2009, Roj: STS 5944/2009, recurso 1997/2002)] (La referencia Roj es la numeración en la base de datos del Centro de Documentación Judicial, que puede ser consultada en la página web del Consejo General del Poder Judicial).

2º.- La invocación del apelado al contenido de la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 8 de noviembre de 2011 deviene desafortunada en el momento actual.

Es cierto que dicha resolución estableció la falta de competencia de la jurisdicción social para conocer de las reclamaciones económicas derivadas de los derechos de imagen de los futbolistas profesionales cuando estos habían procedido a ceder tales derechos a una sociedad mercantil para que los explotase. Y era esta quien contrataba con el club deportivo para el que trabajaba el futbolista. Dictada precisamente en un litigio entre el "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D." y un jugador que había cedido sus derechos de imagen a una entidad holandesa.

El planteamiento no tiene en consideración que la tan mencionada resolución fue anulada por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de noviembre de 2012 (Roj: STS 8634/2012, recurso 4301/2011), estimando el recurso de casación para la unificación de doctrina formulado por el futbolista, por existir sentencias contradictorias de las Salas de lo Social de distintos Tribunales Superiores de Justicia. El Tribunal Supremo rechaza la tesis de que, por la mera cesión de los derechos de imagen, se pierda el carácter salarial, analizando tanto el contenido del artículo 32 del Convenio Colectivo para la actividad de fútbol profesional, el [Real Decreto 1006/1985 \(LA LEY 1635/1985\)](#) que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, y el [artículo 26 del Estatuto de los Trabajadores \(LA LEY 1270/1995\)](#) , estimando que:

(a) Los derechos de explotación de imagen de los futbolistas profesionales forman parte de su salario (a diferencia de lo que acontece con otros deportistas profesionales).

(b) En el contrato de trabajo suscrito entre el futbolista y el club deportivo se fijó como contraprestación económica del jugador, las cantidades que se detallan; por lo que la retribución por la prestación de servicios como jugador de fútbol, estaba integrada por dos conceptos: "contrato federativo" y "contrato de imagen". A ello se añadía una cláusula en la que se estipulaba que «el futbolista trasfiere al club durante la vigencia de este contrato todos los derechos de imagen para todo el mundo, comprometiéndose a hacer incluso los spots publicitarios que se le indique por el club, debiendo utilizar la indumentaria oficial y las botas de la marca que el club determine». Por lo que esos "derechos de imagen" obedece a lo que el [artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985 \(LA LEY 1635/1985\)](#) y el Convenio Colectivo denominan beneficios o derechos por la explotación de la imagen, participantes, como se ha dicho, de la naturaleza salarial.

(c) Los llamados "contratos de imagen " de los deportista profesionales de élite han venido suscitando numerosas dificultades de calificación jurídica, de manera muy especial desde el prisma del tratamiento fiscal y tributario que se haya de otorgar a los beneficios así obtenidos.

(d) El hecho de que el trabajador señale a la mercantil solo podría entenderse como la concreción del lugar de pago de ese concreto concepto retributivo, pero no altera la realidad del acuerdo consistente en la cesión al club de la explotación de sus derechos de imagen, en el marco de su contrato de trabajo y dentro de las contraprestaciones que con él se pactan. La cesión del derecho de explotación no tiene otra causa que la propia relación laboral, a cuya vigencia se somete y que justifica que el trabajador incluya en su prestación el ejercicio del aspecto patrimonial de ese derecho fundamental que ostenta. Hay en estos casos una perfecta unidad de negocio jurídico, que vincula el ejercicio profesional del deporte con la imagen, y que hace que la explotación de ésta discurra en paralelo con el desarrollo de la propia profesión; desarrollo éste que, a su vez, sólo cabe a través del contrato con el club de fútbol.

(e) Solo se excluye cuando falle el paralelismo entre el contrato de trabajo y los derechos de imagen (explotación de la imagen por marcas comerciales con las que el jugador pacte directamente. Solamente en este caso tendría naturaleza civil. Por lo que concluye que existiendo contrato de trabajo, las cantidades estipuladas como

derechos de imagen constituyen parte del salario, y por lo tanto su reclamación sí es competencia de la jurisdicción social por atribución «ex lege», al no poderse admitir el intento de burlar las normativa tributaria y laboral.

(f) También la Sala tercera del Tribunal Supremo establece que esos pagos tienen la consideración de salarios a efectos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y cómo debe tratarse el Impuesto sobre el Valor Añadido de las facturas expedidas.

3º.- Como consecuencia de tal unificación de criterios del Tribunal Supremo, la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en su sentencia de 18 de febrero de 2013 (Roj: STSJ GAL 1525/2013), en el recurso de suplicación 246/2008 , ya se hace eco de su cambio de postura, declarando la competencia del orden jurisdiccional social para conocer de la reclamación de un jugador por derechos de imagen cedidos a otra entidad mercantil y el "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D.".

4º.- Analizando la documental aportada, se advierte que:

(a) En el contrato otorgado el 6 de febrero de 2006 se pacta una cantidad por la contraprestación del trabajo profesional de don Benigno para cada una de las temporadas, si bien se matiza que *«De la cantidad fija a percibir el 85% será a través de contrato federativo que se abonará en doce pagos mensuales de igual importe. El otro 15% se abonará, los días 30 de junio de cada temporada vencida, como derechos de imagen a través de la entidad que ostente su titularidad. ...]* Cuarta.- *El futbolista transfiere al Club durante la vigencia de este contrato, todos los derechos de imagen para todo el mundo, comprometiéndose a hacer incluso los "spot" publicitarios que el Deportivo le indique, debiendo utilizar la indumentaria oficial que el club determine»* . Es decir, el salario es el 100%, pero se distribuye en la forma de pago, que se vincula uno a la actividad deportiva en sí (85%), y otro a los derechos de imagen (15%), que pasan a formar parte de las obligaciones laborales del trabajador.

(b) En el contrato de trabajo de 7 de agosto de 2006 nuevamente se vuelve a mencionar que *«en cada temporada, las (cantidades) reseñadas en este contrato, percibirá el 85% se abona en doce pagos ensuales de igual importe. El otro 15% se abonará, el 30 de junio de cada temporada vencida.- El Jugador transfiere al Club, durante la vigencia de este contrato, todos los derechos imagen para el mundo, comprometiéndose a hacer incluso los stop (sic) publicitarios que el Real Club Deportivo le indique, debiendo utilizar la indumentaria oficial que el Club determine»* . Es decir, se reitera que ese 15% forma parte de la retribución salarial del trabajador, y la obligación de prestar la imagen es durante la vigencia del contrato laboral.

(c) Por último, en el contrato de cesión de derechos de imagen de 25 de junio de 2007 también se indica que el club había *«firmado un contrato de trabajo con el jugador, en su condición de futbolista profesional, en virtud del cual este va a prestar sus servicios hasta el treinta de junio de 2011»* ; y la utilización de los derechos de imagen de don Benigno lo es *«en su calidad de miembro integrante de la plantilla de fútbol del club»* , fijándose su duración para las temporadas 2006 a 2011, añadiéndose que *«la vigencia del presente documento contractual queda condicionada a que el juzgador preste sus servicios como futbolista profesional al*

Club, de forma tal que, si por cualquier motivo el jugador cesara en la prestación de tal actividad profesional, ambas partes convienen desde este momento, en que el presente contrato quedaría rescindido de pleno derecho, perdiendo su vigencia y fuerza de obligar» . Existe una total vinculación entre el contrato de trabajo y la cesión de derechos de imagen. Aunque sería más propio afirmar que esa cesión forma parte del contrato laboral. No es que estén vinculados, es que son uno.

5º.- Conclusión de todo lo anterior es que, pese a la supuesta cesión de derechos de imagen a "Majucar & Huelin, S.L.", las retribuciones por este concepto al futbolista don Benigno forman parte de su salario como trabajador, aunque se buscó esa fórmula de constituir una sociedad mercantil ficticia con un aparente ánimo de eludir obligaciones fiscales. Por lo tanto corresponde el conocimiento de sus reclamaciones a la jurisdicción social, y no a la jurisdicción civil.

Criterio con el que nos apartamos conscientemente del establecido en la sentencia dictada por la Sección 4ª de esta Audiencia Provincial con fecha 8 de marzo de 2013 (Roj: SAP C 598/2013), en el recurso de apelación 687/2012 (siendo también parte el "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D."), dado el pronunciamiento unificador del Tribunal Supremo.

CUARTO.- Costas .- Dados los divergentes pronunciamientos de las Salas de lo Social de los distintos Tribunales Superiores de Justicia sobre si correspondía o no a la jurisdicción social conocer de este tipo de litigios, y que el criterio unificador del Tribunal Supremo es posterior a la sentencia dictada en la instancia, no procede hacer expresa imposición de las costas causadas en la primera instancia ([artículo 394 de la Ley de Enjuiciamiento Civil \(LA LEY 58/2000\)](#)). Al estimarse el recurso, tampoco se imponen las ocasionadas en esta segunda instancia ([artículo 398.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil \(LA LEY 58/2000\)](#)).

QUINTO.- Depósito del recurso .- Conforme a lo dispuesto en el ordinal octavo, de la disposición adicional decimoquinta de la [Ley Orgánica del Poder Judicial \(LA LEY 1694/1985\)](#) 6/1985, de 1 de julio , en la redacción dada por la [Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre \(LA LEY 19390/2009\)](#), al estimarse el recurso, deberá devolverse a la parte el depósito constituido, debiendo expedirse el correspondiente mandamiento de pago.

Vistos los artículos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO:

Por lo expuesto, **la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de La Coruña** , resuelve:

1º.- Se estima el recurso de apelación interpuesto en nombre de la demandada "**Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D.**" , contra la sentencia dictada el 16 de octubre de 2012 por el Ilmo. Sr. Magistrado-Juez del Juzgado de Primera Instancia número 4 de La Coruña , en los autos del procedimiento ordinario seguidos con el número 113 de 2012, y en el que es demandante "**Majucar & Huelin, S.L.**" .

2º.- En consecuencia:

(a) Se estima la incompetencia de la jurisdicción civil para conocer del presente litigio.

(b) Se revoca y anula la sentencia apelada, que se deja sin efecto, absolviendo en la instancia a la demandada "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D." de las peticiones de la demanda.

(b) Nos abstenemos de conocer sobre el fondo del recurso de apelación interpuesto.

(c) Se declara la nulidad de todo lo actuado ante el Juzgado, desde la admisión a trámite de la demanda formulada en su día.

(d) Se previene a las partes que usen de su derecho ante los órganos judiciales de la jurisdicción social si viere convenirles.

(e) No se imponen las costas causadas en la primera instancia.

3º.- No se imponen las costas devengadas en esta segunda instancia por el recurso.

4º.- La estimación del recurso conlleva la devolución del depósito constituido para apelar. Procédase por el Sr. secretario del Juzgado de instancia a expedir mandamiento de devolución a favor de "Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D." por el importe del depósito constituido.

5º.- Notifíquese esta resolución a las partes, con indicación de que contra la misma, al dictarse en un procedimiento tramitado por razón de la cuantía y siendo esta inferior a 600.000 euros y superior a 3.000 euros, puede interponerse recurso de casación, conforme a lo previsto en el ordinal 3º del [artículo 477.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil \(LA LEY 58/2000\)](#) (en la redacción dada por la [Ley 37/2011, de 10 de octubre \(LA LEY 19111/2011\)](#)), fundado en presentar interés casacional, pudiendo formularse conjuntamente recurso extraordinario por infracción procesal, para su conocimiento y resolución por la Excmá. Sala Primera del Tribunal Supremo. Es inadmisibles la interposición autónoma y única de recurso extraordinario por infracción procesal. El recurso deberá acomodarse a lo dispuesto en el articulado de la Ley de Enjuiciamiento Civil y a lo establecido en la Disposición Final Decimosexta de la misma; teniendo en consideración el acuerdo de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 30 de diciembre de 2011, y los reiterados criterios jurisprudenciales sobre admisión de recursos. Se presentará ante esta Sección Tercera de la Audiencia Provincial de La Coruña en el plazo de veinte días hábiles, a contar desde el siguiente a la notificación.

Alternativamente, e incompatible con los recursos mencionados en el párrafo anterior, si se considerase que esta resolución, exclusivamente o junto con otros motivos, infringe normas de Derecho Civil de Galicia, puede interponerse recurso de casación, en el que podrán incluirse motivos procesales, para ante la Excmá. Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, conforme a lo previsto en el [artículo 478 de la Ley de Enjuiciamiento Civil \(LA LEY 58/2000\)](#) y en la [Ley 5/2005, de 25 de abril \(LA LEY 910/2005\)](#), del Parlamento de Galicia. Se presentará ante esta Sección Tercera de la Audiencia Provincial de La Coruña en el plazo de veinte días hábiles, a contar desde el siguiente a la notificación.

Con el escrito de interposición deberá acompañarse justificante de haber constituido previamente un depósito por importe de cincuenta euros (50 €) por cada clase de recurso en la "cuenta de depósitos y consignaciones" de esta Sección,

en la entidad "Banco Español de Crédito, S.A.", con la clave 1524 0000 06 0095 13 para el recurso de casación, y con la clave 1524 0000 04 0095 13 para el recurso extraordinario por infracción procesal.

Conforme a lo establecido en la [Ley 10/2012, de 20 de noviembre \(LA LEY 19404/2012\)](#), con el escrito de interposición también deberá adjuntarse el justificante de pago, debidamente validado, de la «tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social», por una cuota tributaria fija de 1.200 euros, incrementada en la parte variable de la cuota que establece el artículo 7.2 de la citada Ley , sin cuyo requisito no se podrá dar curso al escrito.

**Tribunal Superior de Justicia de la
Comunidad Valenciana, Sala de lo
Contencioso-administrativo, Sección 3ª,
Sentencia de 1 Oct. 2013, rec.
2529/2010**

Ponente: Barra Plá, Gonzalo Ignacio.

Nº de Sentencia: 1287/2013

Nº de RECURSO: 2529/2010

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 186933/2013

Improcedente deducción del IVA del coste del palco en estadio de fútbol por Agente

FIFA

INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Actuaciones inspectoras. Improcedente imputación de dilaciones al contribuyente. Prescripción de la acción liquidadora respecto al IVA del primer trimestre de 2001. Anulada por prescripción la liquidación tributaria correspondiente al citado trimestre, de la que deriva la nulidad de la sanción. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Hecho imponible. Prestación de servicios. No resultando controvertido que en el presente caso la prestación de servicios, la actuación del interesado como Agente FIFA culminó con la contratación del jugador de fútbol por el Atlético de Madrid. A la vista de las alegaciones de las partes, y de los documentos obrantes en el expediente, resulta que dicha contratación se formalizó en el año 2002 y para las temporadas futbolísticas 2002-2003, a 2004-2005. En consecuencia, a fin de determinar la base imponible del impuesto, resultaba aplicable lo dispuesto en el artículo 78.Uno de la LIVA. Improcedente deducción del abono palco privado en el estadio de fútbol del equipo por la mera aportación de la factura, en conjunción con la simple circunstancia de que su actividad profesional sea la

de Agente FIFA INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Actuaciones sancionables. Principio de culpabilidad. Improcedencia de la sanción por falta de motivación suficiente.

El TSJ Comunidad Valenciana estima en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR Valencia, anulando el acto administrativo impugnado en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido.

TEXTO

PROCEDIMIENTO ORDINARIO - 2529/2010

N.I.G.: 46250-33-3-2010-0010690

SENTENCIA NÚM. 1287/13

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Tercera

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA

Magistrados:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO

D. GONZALO BARRA PLÁ

En la Ciudad de Valencia, a uno de octubre de dos mil trece.

Vistos por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana el recurso contencioso-administrativo nº. 2529/2010 a instancia de **Gabriel**, representado por el Procurador Antonio García-Reyes Comino y asistido por el Letrado Enrique García García; siendo demandado el **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**, representado y asistido por el ABOGADO DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la representación de la parte actora se formuló demanda en la que, tras exponer los hechos y fundamentos legales que estimó oportunos en apoyo de su pretensión, terminó suplicando que se dictara Sentencia por la que *se declare no ser ajustadas a derecho las actas de la Inspección de Hacienda impugnadas, así como la resolución del TEAR de fecha 30 de septiembre de 2008.*

SEGUNDO.- Dado traslado de la demanda a la parte demandada, por el ABOGADO DEL ESTADO se contestó solicitando el dictado de Sentencia *por la que declare la*

conformidad a Derecho de la resolución impugnada de adverso, absolviendo a la Administración del presente recurso, con expresa imposición de costas a la actora.

TERCERO.- Por Decreto de fecha 2 de mayo de 2012 quedó fijada la cuantía del presente procedimiento en 156.819,06 €.

CUARTO.- No habiéndose recibido el proceso a prueba y no solicitado por las partes el trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

QUINTO.- Se señaló la votación para el día 1 de octubre de 2013, teniendo así lugar.

SEXTO.- En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente el Magistrado D. GONZALO BARRA PLÁ.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 30 de septiembre de 2008 por la que se desestima la Reclamación NUM000 (y su acumulada NUM001) interpuestas contra el acuerdo de Liquidación en concepto de IVA, ejercicios 2001 y 2002, y contra el acuerdo de imposición de sanción.

SEGUNDO.- Como queda expuesto, solicita la parte recurrente el dictado de Sentencia por la que *se declare no ser ajustadas a derecho las actas de la Inspección de Hacienda impugnadas, así como la resolución del TEAR de fecha 30 de septiembre de 2008.*

Fundamenta su demanda en los siguiente motivos de impugnación. En primer lugar, opone la caducidad del procedimiento de inspección. En segundo lugar, respecto al acuerdo de liquidación impugnado, discrepa del tratamiento dado a la operación de comisión en relación con el fichaje del futbolista Ovidio por el Atlético de Madrid. En tercer lugar, respecto a la liquidación recurrida, opone la deducibilidad del abono palco privado en el estadio de fútbol del Atlético de Madrid. Y, finalmente, en cuarto lugar, impugna el acuerdo sancionador.

Como queda expuesto, opone en primer lugar la caducidad del procedimiento de inspección.

Alega en la demanda que las actuaciones se iniciaron el 21/01/2004, habiéndose extendido 12 diligencias (la última el 26/05/2005) y siendo firmada el acta de conformidad en fecha 07/06/2005. En la diligencia nº 4 de 14/07/2004 la Administración solicita justificación de los trabajos realizados por la empresa INVERSIONES DUCAL SL. El recurrente da una explicación exhaustiva del origen de dicha factura, aportando la factura, el pago y el extracto bancario, indicando que los gastos iniciales en la operación de venta del jugador al Milán los inicia la empresa INVERSIONES DUCAL SL pero al no ser agente federativo es el recurrente quien tiene que finalizar la operación, y se le paga a INVERSIONES DUCAL SL la cantidad estipulada. Evidentemente, como el actor no tenía ninguna relación con dicha empresa (mas bien la relación es pésima) no puede aportar ninguna

documentación de INVERSIONES DUCAL SL ya que no tiene acceso a la misma. Se le pide algo imposible, por lo que la dilación no le es imputable: la dilación no se produce porque el actor no aporte una documentación que no puede aportar, sino porque el inspector actuario "se duerme" requiriendo a la empresa de referencia la susodicha documentación. Como consecuencia de dicho requerimiento es por lo que luego el inspector amplía el procedimiento (al IVA ejercicio 2001) según diligencia de 16/12/2004 y se solicita más documentación.

En resumen: En la diligencia de 28/06/2004 se le requiere que acredite los trabajos efectuados por INVERSIONES DUCAL SL, por la factura nº 3 de 02/11/2001. En la diligencia de 14/07/2004 se aportan las cuentas contables de 2002-2003, donde se reflejan todos los pagos. La Inspección solicita justificación de los gastos en que ha devengado Inversiones Ducal SL. A lo que el actor comunica que para ello deberá requerir a dicha empresa. Entonces, en fecha 01/10/2004, la Inspección requiere a INVERSIONES DUCAL SL. Hay que resaltar que se solicitaba una factura del año 2001, que hasta ese momento no estaba en comprobación (en fecha 16/12/2004 se amplía el período de comprobación al año 2001), así como que el contribuyente aporta toda la documentación disponible. Siendo finalmente INVERSIONES DUCAL SL requerida el 01/10/2004.

Se opone a este primer motivo impugnatorio el Abogado del Estado indicando que consta en el acta que en el cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector debe atenderse a la existencia de dilaciones imputables al contribuyente que deben ser excluidas del cómputo. Así, iniciadas las actuaciones el 21/01/2004, las mismas, desde el 16/07/2004 hasta el 19/05/2005 quedaron interrumpidas por causa imputable al contribuyente al no aportar de forma completa la documentación que al efecto le fue solicitada en fecha 28/06/2004, reiterándose esa circunstancias en diligencias de 14/07/2004 y 29/09/2004.

TERCERO.- Así expuesta la controversia entre las partes, debe procederse al examen del expediente administrativo.

El inicio de las actuaciones fue el día 21/01/2004 (fecha de notificación de la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación), finalizando con la firma del Acta de Conformidad en fecha 07/06/2005, por lo que, conforme al artículo 156.3 de la LGT , se entiende producida y notificada la liquidación tributaria en el plazo de un mes, esto es, el 07/07/2005. Por lo que tuvo una duración total de 533 días.

Respecto a la duración del procedimiento, el apartado 2 del acta de conformidad señala:

"(...) 2. La fecha de inicio de las actuaciones fue el 21/01/2004 y en el cómputo del plazo de duración debe atenderse a las siguientes circunstancias:

Motivo dilación/interrupción Fecha inicio Fecha fin

Documentación incompleta 16-07-2004 19-05-2005

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones establecido en el [artículo 29 de la Ley 1/1998 \(LA LEY](#)

[837/1998](#)) de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , *del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 307 días"*

Analizando el período de dilaciones imputado al recurrente (desde el 16/07/2004 hasta el 19/05/2005), debe partirse de la diligencia de fecha 28/06/2004 (folio 13) en la que se indica que:

"(...) 2) Se requiere al obligado tributario que acredite los trabajos efectuados por la mercantil Inversiones Ducal SL por los que recibe la factura nº 3, de 02/11/2001 por el concepto de comisiones y un importe de 16.979.474 pesetas.

3) Se requiere, asimismo, que acredite la deducibilidad de las cuotas del impuesto soportadas en los servicios de desplazamiento, hostelería y restauración.

(...) emplazándole para que comparezca (...) el día 15 de julio, a las 13 horas (..)"

Pese a haberse emplazado para que comparezca el 15/07/2004, la siguiente diligencia tiene fecha de 14/07/2004 (folio 14), y en la misma se señala:

"1) El compareciente aporta extracto de la cuenta contable de Inversiones Ducal SA de los ejercicios 2002 y 2003 en la que se refleja los pagos efectuados a la citada entidad.

2) El compareciente manifiesta que dichos pagos, que corresponden a la factura recibida de Inversiones Ducal SA por el concepto de comisiones se corresponden a la participación de la entidad en la venta del jugador Ovidio . Se requiere al compareciente que acredite los trabajos realizados por dicha entidad en el mencionado traspaso.

3) El compareciente no acredita la deducibilidad de las cuotas del impuesto soportadas en los servicios de desplazamiento, hostelería y restauración. Se reitera la citada petición.

(...) emplazándole para que comparezca (...) el día 22 de julio (..)"

Pese a haberse emplazado para que comparezca el 22/07/2004, la siguiente diligencia tiene fecha de 29/09/2004 (folio 17), sin que quede constancia en las actuaciones de las razones por las que se produjo dicho cambio de fecha, ni mucho menos que ello fuere imputable al recurrente. En la indicada diligencia de 29/09/2004 se señala:

"1) El compareciente no aporta la documentación solicitada en diligencias de 28 de junio y 14 de julio de 2004 por lo que la Inspección le advierte que la no aportación de dicha documentación podría incidir en el cómputo de los plazos previstos en el artículo 150 de la LGT .

2) El compareciente manifiesta que la entidad Inversiones Ducal SA no aporta documentación que justifique la participación o colaboración en la factura de venta de derechos del jugador Ovidio entre la empresa y Gabriel .

Sin que en la precitada diligencia de 29/09/2004 se señalase día alguno para la siguiente comparecencia. Seguidamente, y de nuevo sin tener constancia del modo de citación, la siguiente diligencia se celebra en fecha 11/11/2004 (folio 47), indicándose:

"1) Se requiere al obligado tributario para que aporte copia de los contratos suscritos por el traspaso del jugador Ovidio con:

-Milan Club de Fútbol.

-Club Atlético de Madrid

2) Asimismo se requiere para que aporte copia del contrato de prestación de servicios suscrito con el citado jugador

(...) emplazándole para que comparezca (...) el día 17 de noviembre (..)"

Pese a haberse emplazado para que comparezca el 17/11/2004, la siguiente diligencia tiene fecha de 18/11/2004 (folio 48), y en la misma se señala:

"1) De la documentación requerida en diligencia de fecha 11/11/2004 el compareciente aporta únicamente copia en italiano del contrato firmado con la entidad MILAN AC SpA en fecha 21/05/2001. Se aplazan las actuaciones hasta el día 02/12/2004 en que deberá comparecer aportando el resto de documentación solicitada, advirtiéndole que la dilación derivada del anterior retraso podría incidir en el cómputo de los plazos previstos en el artículo 150 LGT .

2) El compareciente manifiesta que no existe contrato firmado con el jugador Ovidio ya que el compromiso de representación es verbal"

En la siguiente diligencia de 02/12/2004 (folio 55) se expone:

"1) El compareciente aporta copia del contrato firmado por el contribuyente con el Gerente del Club Atlético de Madrid de fecha 30 de julio de 2003.

2) El compareciente manifiesta que el traspaso del jugador de fútbol Ovidio al Atlético de Madrid tuvo lugar en julio de 2002 aunque en aquel momento no se firmó el contrato de prestación de servicios quedando estipulado de forma verbal el importe de la contraprestación por dicha intermediación. No obstante, los Administradores Judiciales del Club no quisieron reconocer en aquel momento dicha deuda.

3) Se requiere al obligado tributario que acredite las manifestaciones efectuadas (...) emplazándole para que comparezca (...) el día 16 de diciembre (..)"

En la diligencia de 16/12/2004 (folio 58) se señala:

"1) Mediante la presente se le comunica que, de orden del Inspector Regional Adjunto, se procede a ampliar el alcance las actuaciones iniciadas mediante comunicación notificada en fecha 19-01-04. La ampliación tiene alcance PARCIAL (...) limitándose a la comprobación de las cuotas soportadas del IVA y deducidas por el obligado tributario por servicios recibidos de la mercantil Inversiones Ducal SL. Dicha comprobación se extiende a los siguientes conceptos impositivos y períodos:

IVA 2001

(...)

2) Se requiere a la entidad para que aporte:

-Autorización administrativa.

-Registros de facturas recibidas del ejercicio 2001

3) El compareciente aporta copia de escrito firmado por D. Clemente , de fecha 9 de diciembre de 2004.

(...) emplazándole para que comparezca (...) el día 4 de enero de 2005 (..)"

Pese a haberse emplazado para que comparezca el 04/01/2005, la siguiente diligencia tiene fecha de 15/03/2005, sin que quede constancia en las actuaciones de las razones por las que se produjo dicho cambio de fecha, ni mucho menos que ello fuere imputable al recurrente. En la indicada diligencia de 15/03/2005 (folio 61) se señala:

1) Según diligencia de fecha 16/12/2004 el sujeto pasivo debía comparecer el pasado día 4 de enero para continuar las actuaciones inspectoras, aportando autorización administrativa y registro de facturas recibidas del año 2001. El sujeto pasivo compareció el 14 de enero de 2005, 10 días después, aportando la documentación requerida, por lo que se le advierte que la dilación derivada del anterior retraso podría incidir en el cómputo de los plazos previstos en el artículo 150 LGT .

2) Se requiere al obligado tributario que aporte el contrato de prestación de servicios suscrito con la entidad italiana EL. ER. SPORT SERVICE. SRL así como la factura recibida, contabilizada en la cuenta 607.1, de fecha 02/11/02 por importe de 359.741 €.

Se requiere asimismo que acredite los pagos realizados a dicha entidad por la prestación de los servicios de mediación facturados.

(...) emplazándole para que comparezca (...) el día 22 de marzo (..)"

Nuevamente, a pesar de haberse emplazado para que compareciera el 22/03/2004, la siguiente diligencia tiene fecha de 19/05/2005, sin que quede constancia en las actuaciones de las razones por las que se produjo dicho cambio de fecha, ni mucho menos que ello fuere imputable al recurrente. En la indicada diligencia de 19/05/2005 (folio 69) se expone:

"1) El compareciente aportó el 22 de marzo de 2005 copia de la factura recibida de la entidad italiana EL. ER. SPORT SERVICE SRL contabilizada en la cuenta 607.1 de fecha 12/11/02 por importe de 359.741 € por el concepto de "servicios de mediación en el 2001 en la adquisición por el AC Milan SPA de los derechos federativos de Ovidio (...)"

Recapitulando, el inicio de las actuaciones fue el día 21/01/2004, teniéndose por notificada la liquidación una vez transcurrido un mes desde la firma del acta de conformidad, esto es, el 07/07/2005, por lo que tuvo una duración de 533 días.

Imputándose un total de 307 días de dilaciones (desde el 16/07/2004 hasta el 19/05/2005), examinadas las actuaciones, resulta que de las mismas no serían en modo alguno imputables al recurrente un total de 231 días, que resultan del desfase existente entre la fecha señalada para la celebración de la siguiente comparecencia, y la fecha de efectiva celebración de la misma, sin que quede constancia en las actuaciones de las razones por las que se produjo dicho cambio de fecha, ni mucho menos que ello fuere imputable al recurrente.. En concreto, por las razones antes analizadas, no le sería imputable el período comprendido entre el 22/07/2004 -fecha señalada en la diligencia de 14/07/2004 para la celebración de la siguiente visita- y el 29/09/2004 - fecha de efectiva celebración de la misma- (69

días); entre el 29/09/2004 -pues en dicha diligencia no se señaló día para la siguiente visita- y el 11/11/2004 -fecha de celebración de la siguiente comparecencia- (43 días); entre el 17/11/2004 -fecha señalada en la diligencia de 11/11/2004- y el 18/11/2004 -fecha de celebración- (1 día); entre el 14/01/2005 - fecha en la que se dice que compareció pese a haberse señalado en la diligencia de 16/12/2004 la fecha de 04/01/2005- y el 15/03/2005 -fecha de efectiva celebración- (60 días), y entre el 22/03/2005 -fecha señalada en diligencia de 15/03/2005 para la siguiente comparecencia- y el 19/05/2005 -fecha de efectiva celebración de la nueva comparecencia- (58 días)

En definitiva, no consta en el expediente administrativo explicación alguna acerca de por qué dicha dilación (por un total de 231 días) se imputa al hoy recurrente. Consecuentemente, este desfase no puede imputarse a la inspeccionada.

Así, como se señala en la Sentencia de esta Sala y Sección nº [1154/2012, de 18 de septiembre de 2012 \(LA LEY 192686/2012\)](#) (Recurso contencioso- administrativo 1789/2009), en el Fundamento de Derecho Tercero:

TERCERO.- Expuesto lo anterior, es preciso el examen detallado de las diligencias inspectoras. Lo primero que llama la atención es que la total duración de estas no se ha sujetado al plazo legal, de doce meses, pues se han prolongado hasta treinta y un meses, en una investigación que no revestía caracteres de especial complejidad ni sobre la que constan ocultaciones de la persona investigada. Hay que comprobar si tan extensa duración del procedimiento es en verdad reprochable a la persona investigada, que es lo que sostiene la Inspección Tributaria, o si más bien se trata de que dicha dilación resulta en todo o en parte de la desidia o el subterfugio administrativos.

Dentro de las dilaciones que se imputan a la persona investigada, se detecta las que son referidas a comparecencias que se celebraron en una fecha posterior a aquella para la que la Inspección previamente las había señalado, sin que conste en las actuaciones el motivo del desfase. No se explica por qué si en determinada comparecencia se fija la siguiente para determinada fecha, al final dicha comparecencia tiene lugar días o incluso semanas más tarde y por qué en definitiva esta dilación es achacada a la persona investigada. Este desfase, con mayor o menor intensidad, se ha repetido durante el procedimiento (...)".

Así como la Sentencia de esta Sala y Sección nº [291/2013, de 13 de marzo de 2013 \(LA LEY 90101/2013\)](#) (Recurso contencioso-administrativo 2559/2010) que, en su Fundamento de Derecho Cuarto, señala:

CUARTO.- *No acabamos de comprender por qué la Inspección Tributaria imputa la impropia dilación del procedimiento inspector a la entidad inspeccionada.*

No puede reprocharse a ésta una actitud renuente, pues fue aportando prácticamente casi toda la documentación requerida, sin que la Inspección especificara cuáles podían ser los documentos anteriormente pedidos y que echaba de menos porque acaso le impedían continuar con su investigación. Porque, desde luego, que resulta explicado ni se colige qué óbice impedía a la Inspección Tributaria continuar con el procedimiento. Además, se detectan dos periodos de paralizaciones del procedimiento no explicadas: entre la diligencias 3 y 4 -de cuatro meses y medio- y entre la diligencia 9 y la 10 -de tres meses y medio-; en total, 8

meses. A lo que hay que añadir que, en dos ocasiones, resulta un desfase entre la fecha para la cual se cita a la inspeccionada para la siguiente diligencia y aquella otra, posterior, en que dicha diligencia tiene lugar de forma efectiva. Este desfase no puede imputarse a la inspeccionada.

En realidad tratamos de un procedimiento donde la Inspección Tributaria ha investigado y prolongado la investigación y sin que esta prolongación se explique en la obstaculización de la inspeccionada, en especial, en lo que atañe a las paralizaciones del procedimiento antes mencionadas, dos, que llegan hasta los ocho meses (...)".

Consecuentemente no cabe considerar como dilaciones indebidas imputables al contribuyente las indicadas por la Inspección. Por ello, el período de dilaciones que puede catalogarse como imputable al contribuyente sería de (307 - 231) 76 días. Ello supone que el procedimiento inspector habría tenido, a efectos del cómputo ahora analizado, una duración de (533 - 76) 457 días, superando con ello de forma injustificada el límite de 12 meses impuesto por el ordenamiento jurídico.

Así pues, el incumplimiento del plazo previsto determina, conforme al artículo 29.3 de la Ley 1/1998 , actual [artículo 150 de la Ley General Tributaria \(LA LEY 1914/2003\)](#) , que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras.

Por tanto, debe concluirse que el procedimiento inspector ha caducado, por lo que el tiempo de duración del mismo no interrumpe la prescripción de la acción para liquidar. Y siendo que las liquidaciones fueron notificadas, como ha quedado expuesto, conforme al artículo 156.3 LGT , en fecha 7 de julio de 2005 debemos declarar la prescripción de la acción liquidadora respecto al IVA del primer trimestre del ejercicio 2001, no así del resto de trimestres de dicho ejercicio, cuyo dies ad quo para el cómputo de los cuatro años sería el 20/04/2001 (las cuatro declaraciones trimestrales en el modelo 303 se deben presentar en los siguientes plazos: los tres primeros trimestres entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente), y obviamente tampoco estará prescrita la acción respecto al ejercicio 2002. Asimismo, y anulada por prescripción la liquidación tributaria correspondiente al citado trimestre, de ello deriva la nulidad de la sanción que se ha impuesto correspondiente al mismo, ya que es obvio que no existe conducta alguna que resulte sancionable.

CUARTO.- Seguidamente, como segundo motivo de impugnación, respecto al acuerdo de liquidación impugnado, discrepa del tratamiento dado a la operación de comisión en relación con el fichaje del futbolista Ovidio por el Atlético de Madrid.

Alega en la demanda que se dedica a la representación de jugadores profesionales de fútbol e intermediar en la contratación de los mismos por los clubes de la liga española y extranjera. En el período considerado tuvo una gran relación con el Atlético de Madrid, club que estuvo intervenido judicialmente en los años en cuestión.

Los hechos que motivan la actuación de la Inspección vienen referidos al fichaje del jugador de fútbol conocido como Ovidio por el Atlético Madrid. Jugador que fue fichado con la intermediación del recurrente por el club de la liga italiana en 2001, y al poco tiempo fue fichado por el Atlético Madrid con la intermediación del recurrente el año 2002 para las dos temporadas siguientes. En dicha época el Atlético de Madrid estaba intervenido judicialmente, por lo que cualquier transacción tenía que ser aprobada por la intervención judicial.

El recurrente no percibió cantidad alguna por su intervención profesional a pesar de sus reclamaciones a la dirección del Atlético de Madrid, que se escudaba en que la intervención judicial tenía que autorizar el pago de la comisión, prometiendo que el pago se realizaría ya que la contratación del jugador había sido autorizada por los interventores judiciales, por lo que antes o después la intervención autorizaría el pago como comisión de una cantidad que no se podía determinar a priori, y que se tenía que negociar.

Dadas las tortuosas relaciones entre Ovidio y el entrenador, en la temporada 2002/2003 no jugó prácticamente partidos oficiales, por lo que al final de la temporada se le cedió al Bolton Wanderers de la liga inglesa, y, posteriormente, al Zaragoza.

El actor continuó solicitando el pago de la comisión que le correspondía. Finalmente, terminada la temporada 2002/2003, en fecha 30/07/2003 se alcanzó un acuerdo que fue autorizado por la intervención judicial, y se transigió con el pago de 613.032,00 € que excepcionalmente se estipuló que se pagaría en 3 plazos según se mantuviera la continuidad del jugador en el club. Documento transaccional obrante al folio 56.

De este modo, el recurrente no podía conocer en 2002 si la intervención judicial le reconocería su intervención profesional ni el importe que sería aprobado. Fue cuando se firmó el acuerdo transaccional cuando el actor pudo conocer que se admitía sus servicios y que se le iba a abonar una cantidad cierta. Entonces es cuando pudo realizar sus facturas y abonar el correspondiente IVA, cuando se conoció el *quantum* de la comisión que iba a cobrar si se cumplía la condición de permanencia del jugador en la plantilla, lo que finalmente no ocurrió, pues estuvo solo una temporada en el club.

Sostiene la Administración que el IVA se devenga cuando se presta el servicio. Pero el supuesto que nos ocupa no tiene nada que ver con la disposición legal aplicada ([art. 75 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#)) ya que el recurrente realiza indudablemente la actividad de mediación pero no es cierto que "pospusiera" la facturación del servicio y el consiguiente pago del IVA al momento del cobro de la factura. A la vista del precitado documento obrante al folio 56, vemos que no nos hallamos ante un contrato "normal" de mediación de servicios (por el cual se convenga que el mediador percibirá una comisión si logra el buen fin de la actividad consistente en el fichaje de un jugador de fútbol) sino que nos hallamos ante un documento transaccional. Aunque la fecha de traspaso del jugador a favor del Atlético de Madrid es para la temporada 2002/2003, en dicho momento no se establece ninguna comisión a favor del actor, siendo posteriormente cuando por la mediación

del mismo entre el club y el jugador a lo largo de toda la temporada 2002/2003 por diversas cuestiones y la posterior cesión a un club inglés en verano de 2003. El hecho imponible y el devengo del IVA de esta operación se produce en julio de 2003 y nunca en 2002 como sugiere la Inspección. Impuesto que no pudo nacer por el mero hecho de la contratación del jugador por hallarse el club intervenido judicialmente y desconocerse si iba a reconocerse la intervención profesional del actor, y especialmente ignorarse cuál era la cantidad con la que se iba a retribuir su actividad ya que, excepcionalmente, se preveía el devengo de la comisión si el jugador no era cedido a otro club.

Se opone a lo pretendido la Abogado del Estado indicando que no existe duda de que nos encontramos en presencia de una prestación de servicios por parte del recurrente al Club Atlético de Madrid SAD consistente en la intervención por parte del recurrente en la contratación de un jugador de fútbol (del que es representante) por parte de dicha entidad en la temporada 2002/2003. Dicha prestación de servicios se materializó en el ejercicio 2002, a pesar de que el contrato fuera firmado en el año 2003. Conforme al [artículo 75 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) el IVA se devengará en las prestaciones de servicios, cuando éstos se presten. Por lo que habiéndose prestado el servicio durante el ejercicio 2002 (que es cuando el jugador fue contratado por el club) el IVA se devenga en tal ejercicio, y por tanto ha de repercutirse en el mismo. Todo ello sin perjuicio del derecho que asiste al contribuyente a, en su caso, modificar la base imponible en la operación gravada en la medida que el negocio jurídico quedó parcialmente sin efecto atendiendo a las cláusulas contractuales.

QUINTO.- Así expuesta la controversia entre las partes, debe aludirse inicialmente al propio tenor literal del Acta de Conformidad:

" (...) *Los datos declarados se modifican por estos motivos:*

A) MODIFICACION DE LA BASE IMPONIBLE

a) La Inspección comprueba que el contribuyente es el representante del jugador de fútbol D. Ovidio y que interviene en la contratación de dicho jugador por parte de la entidad Club Atlético de Madrid SAD en la temporada 2002-2003.

El obligado tributario aporta contrato suscrito con el Club Atlético de Madrid, SAD el 30 de julio de 2003 en el que se estipula:

PRIMERO.- Que EL AGENTE en su condición de Agente de la RFEF ha intervenido en las gestiones para que DON Ovidio suscribiese Contrato como Jugador Profesional de Fútbol del CLUB ATLETICO DE MADRID SAD

SEGUNDO.- Que como consecuencia de las gestiones antes expresadas, EL MANDANTE abonará AL AGENTE en concepto de comisión la cantidad de 613.032,00 €, en tres plazos iguales cada uno de ellos por importe de 204.344,00 € y por cada una de las Temporadas que el mismo esté inscrito como Jugador del CLUB ATLETICO DE MADRID SAD; dichas cantidades serán abonadas por este último al finalizar cada Temporada, excepción hecha de la referida a la Temporada ya pasada 2002/2003 cuyo importe será abonado el día 30 de octubre de 2003.

(...)

El [artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre \(LA LEY 3625/1992\)](#), del IVA, establece la regla general del devengo del Impuesto en las prestaciones de servicios en los siguientes términos:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

(...) 2º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Respecto a la determinación de la base imponible el artículo 78.Uno establece como regla general que:

"Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

(...) Cuatro. Cuando las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura o documento equivalente, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas".

c) En base a lo anteriormente expuesto procede considerar que D. Gabriel realizó una prestación de servicios para el Club Atlético de Madrid SAD siendo la base imponible del IVA 613.032 € que devenga una cuota por importe de 98.085,12 € en julio de 2002, momento en que se realiza la contratación por parte del Club del jugador cuyo representante es el obligado tributario. El contribuyente no repercute ni declara la cuota del Impuesto devengada en la operación por lo que procede regularizar su situación tributaria incluyéndola en el tercer trimestre del ejercicio 2002 (...)".

Añadiéndose en la Resolución del TEAR recurrida:

"CUARTO.- En cuanto a la imputación en el ejercicio 2002 de la totalidad del IVA devengado -aunque no cobrado en su totalidad, como se razona- por un contrato de comisión firmado el 30 de julio de 2003 aunque relativo a una operación (traspaso de un futbolista) efectuada en 2002, el argumentario de la Administración radica, en síntesis, que el impuesto se devenga ([art. 75 de la Ley 37/1992 \(LA LEY 3625/1992\)](#), del Impuesto sobre el Valor Añadido) al tiempo de producirse el servicio, en el caso, al tiempo de mediar y gestionar la contratación de un futbolista por un determinado Club de fútbol, con independencia de cuando se documentó dicha operación; apoya la Administración su razón en varios hechos, singularmente, el que el citado futbolista empezó a prestar sus servicios al citado club en 2002 (temporada futbolística 2002/2003), sin perjuicio del derecho del contribuyente a instar la modificación de la base imponible en forma reglamentaria cuando se produzcan fenómenos como, en el supuesto analizado, impliquen la rescisión total o parcial de las operaciones gravadas; por el contrario, el reclamante entiende que, primero, hay que atender al criterio de cobro, y, segundo, que por circunstancias concurrentes en el caso, y atendiendo a las estipulaciones contractuales, no se cobró comisión alguna por la contratación del futbolista porque solo prestó servicios profesionales una sola temporada, quedando rescindido el contrato de comisión. Conviene este tribunal con la Administración actuante; el IVA, en las prestaciones de servicios -como es el caso- se devenga cuando se presta dicho servicio -el de agencia, mediación o comisión- como trasunto de la previsión legal contenida en el [art. 75.1.2º LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) no resultando ajustado a derecho posponer tal momento al cobro del mismo, máxime cuando este cobro es posterior a la realización de la prestación correspondiente, como así es el caso.

Por su parte, la apreciación de cuándo se ha prestado el servicio debe efectuarse por los medios de prueba admitidos en derecho y, es del caso, que resulta de especial relevancia en el caso la manifestación recogida por el Director General del Club de fútbol en donde prestaba servicios profesionales el meritado futbolista, comprensiva, primero, de que la primera temporada del jugador fue la 2002-2003 (esto es, se inicia a principios de septiembre de 2002 y finaliza a finales de junio de 2003) y, segundo, de que reconoce adeudar al ahora reclamante determinada suma de dinero por mor de la operación de mediación ahora controvertida.

En conclusión, queda acreditado, primero, la prestación efectiva del servicio de mediación; segundo, el devengo y exigibilidad de la misma en el ejercicio 2002, que es cuando se materializaron las actuaciones tendentes a lograr que un futbolista pase a formar parte de la plantilla de un equipo de fútbol profesional en la temporada iniciada en 2002 y tercero, en fin, el derecho que asiste al contribuyente a, en su caso, modificar la base imponible por la operación gravada en la medida que el negocio jurídico quedó parcialmente sin efecto atendiendo a las cláusulas contractuales".

De este modo, no resulta controvertido que el recurrente es Agente FIFA interviniendo en tal condición en el fichaje del jugador de fútbol conocido profesionalmente como " Ovidio " por el Club Atlético de Madrid SAD.

Actividad del agente FIFA que sin duda debe catalogarse, a efectos del IVA, como prestación de servicios en los términos del [artículo 11.Dos.15º de la Ley 37/1992 \(LA LEY 3625/1992\)](#) :

"Dos. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...) 15º.- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios

Por lo que, para la resolución de la cuestión controvertida resulta aplicable, como se expone en el acta de conformidad, el [artículo 75.Uno.2º de la LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) :

Uno. Se devengará el Impuesto:

(...) 2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas (...)".

No resultando controvertido que en el presente caso la prestación de servicios, la actuación del recurrente como Agente FIFA culminó con la contratación del jugador de fútbol Ovidio por el Atlético de Madrid. A la vista de las alegaciones de las partes, y de los documentos obrantes en el expediente, resulta que dicha contratación se formalizó en el año 2002 y para las temporadas futbolísticas 2002/2003, 2003/2004 y 2004/2005.

Consecuentemente, y a fin de determinar la base imponible del impuesto, resulta aplicable el [artículo 78.Uno de la LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) que dispone:

Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

De este modo, al formalizar el contrato de Ovidio con el Club Atlético de Madrid SAD, contrato que se estipulaba por tres temporadas, el Agente FIFA actuante ya estaba en condiciones de conocer el precio a percibir como consecuencia de su actuación, mas aun cuando dicho "precio" lo suelen fijar los "agentes de jugadores de fútbol" aplicando un porcentaje al precio pactado en el contrato del jugador de fútbol con el club.

Y las anteriores consideraciones no quedan en modo alguno desvirtuadas, como pretende el recurrente, ni por la circunstancia de que el Club Atlético de Madrid SAD estuviera intervenido judicialmente en aquella época (pues, se insiste, habiéndose formalizado el contrato de Ovidio por tres temporadas, se devenga el IVA correspondiente a la prestación de servicios realizada por el Agente FIFA actuante cuya base imponible será "el importe total de la contraprestación") ni por lo pactado en el denominado "acuerdo transaccional" de fecha 30 de julio de 2003 (folio 56 del expediente). Dicho documento tiene el siguiente tenor literal:

"(...) EXPONEN Y ACUERDAN

PRIMERO.- Que EL AGENTE en su condición de Agente de la RFEF ha intervenido en las gestiones para que DON Ovidio suscribiese Contrato como Jugador Profesional de Fútbol del CLUB ATLETICO DE MADRID SAD

SEGUNDO.- Que como consecuencia de las gestiones antes expresadas, EL MANDANTE abonará AL AGENTE en concepto de comisión la cantidad de 613.032,00 €, en tres plazos iguales cada uno de ellos por importe de 204.344,00 € y por cada una de las Temporadas que el mismo esté inscrito como Jugador del CLUB ATLETICO DE MADRID SAD; dichas cantidades serán abonadas por este último al finalizar cada Temporada, excepción hecha de la referida a la Temporada ya pasada 2002/2003 cuyo importe será abonado el día 30 de octubre de 2003.

En aquella Temporada Deportiva en la que el Jugador no preste sus servicios al CLUB ATLETICO DE MADRID SAD, EL AGENTE dejará de percibir el importe correspondiente a la parte proporcional de las cantidades pendientes de pago desde el momento en el que se produzca la situación reflejada anteriormente, ya que, el presente Contrato de Comisión está íntimamente vinculado en cuanto a su eficacia, a la prestación real de los servicios de DON Ovidio como Jugador Profesional del CLUB ATLETICO DE MADRID SAD.

TERCERO.- Las partes se comprometen a cumplir las disposiciones sobre mediación laboral establecidas en el derecho público del País correspondiente, así como toda disposición obligatoria de la legislación nacional, internacional y tratados aplicables (...)"

Dicho acuerdo transaccional, tal como es denominado por el recurrente, no desvirtúa las anteriores conclusiones. En efecto, resulta evidente que la actuación del recurrente como Agente FIFA, esto es, su prestación de servicios, se llevó a cabo en el año 2002 dando como resultado la formalización del contrato de Ovidio con el Atlético de Madrid con una duración de tres temporadas. Por lo que, dada la fecha del contrato, el devengo del IVA se produjo en el ejercicio 2002, siendo su base imponible el importe total de la contraprestación, esto es, el importe de la "comisión" que el Agente FIFA debía percibir de dicho contrato, y que sin duda el hoy recurrente estaba en condiciones de calcular o, al menos, de fijar

provisionalmente aplicando criterios fundados en los términos del [artículo 80.6 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) .

La causa de dicho "acuerdo transaccional" viene referida a adaptar la remuneración final del Agente al escaso rendimiento profesional que el Club Atlético de Madrid ha obtenido del jugador de fútbol contratado (pues al parecer en la primera temporada prácticamente no llegó a jugar partido oficial alguno). Acuerdo transaccional cuya eficacia, a efectos del IVA, no se ubicaría, como pretende el recurrente, en el devengo (toda vez que, se insiste, el devengo del IVA se produce, en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, lo que acaeció en el ejercicio 2002), sino en el ámbito de la modificación de la base imponible regulada en el [artículo 80 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) . Así, dispone el artículo 80.Dos:

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Así, en el presente caso, a raíz del escaso rendimiento del jugador contratado, las partes convinieron una alteración sobrevenida del precio, de modo que la "comisión" a la que tenía derecho el Agente FIFA (esto es, el precio total de la prestación de servicios) se abonaría en tres plazos (uno por cada temporada futbolística) condicionándose el derecho a su cobro a que el jugador contratado siguiera formando parte de la plantilla del Club Atlético de Madrid SAD.

Interpretación de la causa del "acuerdo transaccional" que viene corroborada por el tenor literal del escrito de fecha 09/12/2004 del Director General del Club Atlético de Madrid SAD (folio 60 del expediente):

"Que con referencia al contrato de Comisión suscrito en fecha 30/07/2003 entre el CLUB ATLETICO DE MADRID SAD y D. Gabriel en su condición de Agente de la RFEF por las gestiones realizadas por este último para la suscripción de contrato laboral de D. Ovidio como jugador del CLUB ATLETICO DE MADRID SAL, este último reconoce adeudar a D. Gabriel la cantidad de 204.344,00 € correspondiente a la primera Temporada deportiva en la que el jugador ha prestado sus servicios en el CLUB ATLETICO DE MADRID SAD según establece el Exponen y Acuerdan Segundo del mencionado contrato. En este sentido, con referencia a las cantidades que en la referida Estipulación se establecen para las Temporadas 2003/2004 y 2004/2005 las mismas no han de ser percibidas por D. Gabriel al prestar el jugador sus servicios como tal en el club inglés BOLTON WANDERERS FC y en el REAL ZARAGOZA SAD respectivamente, por lo que en consecuencia con lo que se establece en tan referida Estipulación, D. Gabriel no ostenta derecho alguno a percibir el importe que para las Temporadas señaladas se establece en el documento de fecha 30/07/2003"

Procede, así, por todo lo expuesto, la desestimación de este motivo impugnatorio.

SSEXTO.- Seguidamente, respecto a la liquidación recurrida, opone la deducibilidad del abono palco privado en el estadio de fútbol del Atlético de Madrid.

Alega que respecto a la deducibilidad de cuotas IVA soportadas por la adquisición de un "abono palco privado" en el estadio de fútbol Atlético de Madrid, se dilucida la posibilidad o no de la deducibilidad del IVA soportado de una serie de gastos de representación soportados por el recurrente, que entrarían dentro de los supuestos de afección a la actividad ([art. 92 \(LA LEY 3625/1992\)](#) y [95 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#)).

La Inspección considera cuotas no deducibles una serie de facturas por importe global de 3.344,65 € correspondientes a gastos de restaurante, autopistas, y fundamentalmente, el alquiler anual de un palco de fútbol en el estadio del club At. Madrid. Como quiera que la actividad profesional del recurrente es la de Agente de la RFEF (nº de licencia 36), representante de un jugador que ficha por el At. Madrid, devengando unas comisiones, resulta una afección directa y exclusiva por el pago de la factura "Palcos rojiblancos 2000 SL". Gasto directamente relacionado con la actividad profesional, ya que obviamente el gasto es consecuencia del ingreso, puesto que entre los acuerdos tácitos entre el representante de jugador y el Club con el que está trabajando y realizando la mediación de jugadores se encuentra el alquiler de un palco VIP en el estadio de fútbol del propio club.

Se opone a lo pretendido el Abogado del Estado indicando que el Palco puede utilizarse tanto para satisfacciones personales como profesionales, por lo que con invocación del [artículo 92 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) no da derecho a deducción en la medida que el bien en cuestión (palco) se utiliza simultáneamente en actividades profesionales y privadas. Además, el [art. 96 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) excluye del derecho a la deducción las cuotas soportadas en espectáculos y servicios recreativos. Mas aun, el artículo 96.Uno.4º excepciona el derecho a la deducibilidad fiscal de las cuotas soportadas, en forma, atendiendo a la naturaleza objetiva de los bienes adquiridos, sin ponderar el uso o destino o la naturaleza subjetiva del adquirente.

SÉPTIMO.- Así expuesta la controversia entre las partes, debe aludirse inicialmente al propio tenor literal del Acta de Conformidad:

" (...) *Los datos declarados se modifican por estos motivos:*

(...)

B) MODIFICACIÓN DE LAS CUOTAS DEDUCIBLES

a) En los libros registro de facturas recibidas del ejercicio 2002 figuran, entre otras, las que se relacionan en el Anexo a la diligencia de 19/05/2005 y que trimestralmente se resumen en los siguientes importes:

(...)

Dichos importes corresponden a la adquisición de prendas de vestir, gastos de peaje en autopistas, compra de carburante, gastos de restaurantes y adquisición del abono de un palco de fútbol. En diligencias de 28 de junio y 14 de julio de 2004 se requiere al contribuyente que acredite la deducibilidad de las cuotas del impuesto soportadas en los servicios de desplazamiento, hostelería y restauración, sin que hasta la fecha se haya aportado ningún tipo de documentación en este sentido.

b) El [artículo 92 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre \(LA LEY 3625/1992\)](#) del IVA establece que los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del impuesto

devengadas las que hayan soportado por repercusión directa por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto.

Por otra parte, el art. 95 recoge ciertas limitaciones del derecho a deducir:

(...)

c) Por lo tanto, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 114 y 115 de la LGT (...) cabe realizar las siguientes consideraciones:

Cuotas soportadas en concepto de peaje de autopistas: Son tickets en los que no figuran desglosados la base imponible y la cuota del impuesto, por lo que no cumple con los requisitos de facturación exigidos por la normativa. Por otra parte, el contribuyente no acredita que tales gastos sean considerados como deducibles en el IRPF.

Cuotas soportadas en la adquisición de carburante: El contribuyente no acredita que tales gastos sean considerados como deducibles en el IRPF a la vez que, generalmente, no figura el desglose de la base imponible y la cuota del impuesto.

Las mismas consideraciones cabe realizar respecto a las cuotas soportadas en las facturas recibidas de restaurantes.

Por último, respecto a las cuotas soportadas en la adquisición de prendas de vestir y en la adquisición del abono de un palco de fútbol el contribuyente no acredita la afectación directa y exclusiva de dichos bienes a la actividad profesional del obligado tributario"

Añadiéndose en la Resolución del TEAR recurrida:

"QUINTO.- En cuanto a la supresión de la deducibilidad fiscal de las cuotas IVA soportadas en la adquisición de un Palco VIP en un estadio de fútbol, la Administración sustenta su parecer, primero, en que el Palco puede utilizarse tanto para satisfacciones personales como profesionales, por lo que con invocación del [art. 92 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) no da derecho a deducción en la medida que el bien en cuestión (palco) se utiliza simultáneamente en actividades profesionales y privadas, y, segundo, la exclusión a la que se refiere el [art. 96 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) en la medida que excluye del derecho a la deducción las cuotas soportadas en espectáculos y servicios recreativos. Sostiene el contribuyente que por razón de su actividad profesional -representante profesional de deportista- tiene derecho a deducirse las cuotas soportadas por versar sobre gastos directamente relacionados con la actividad.

Al argumento de la Administración actuante conviene este Tribunal; en efecto, el art. 96.Uno.4º excepciona el derecho a la deducibilidad fiscal de las cuotas soportadas, en forma, atendiendo a la naturaleza objetiva de los bienes adquiridos, sin ponderar el uso o destino o la naturaleza subjetiva del adquirente y es de ver, a juicio de este tribunal que el fútbol es en sí mismo un espectáculo deportivo, por lo que, sin mayores consideraciones, las cuotas soportadas en la adquisición de un Palco no gozan del carácter de deducibles como pretende el contribuyente"

Dispone el [artículo 92.Dos LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) :

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley .

Añade el artículo 94.Uno:

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (...)".

A su vez, dispone el artículo 95:

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad (...)".

Y, finalmente, el artículo 96.Uno.4º señala:

Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

(...) 4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

A la vista del tenor literal de los preceptos transcritos, procede desestimar igualmente este motivo impugnatorio.

En efecto, debemos reiterar que el recurrente justifica la pretendida deducibilidad en el hecho de que su actividad profesional es la de Agente FIFA, en cuyo ejercicio ha sido representante de un jugador que ha fichado por el Atlético de Madrid; añadiendo finalmente que entre los acuerdos tácitos entre el representante de

jugador y el Club con el que está trabajando y realizando la mediación de jugadores se encuentra el alquiler de un palco VIP en el estadio de fútbol del propio club.

Meras alegaciones que resultan insuficientes para desvirtuar la motivación contenida en la liquidación recurrida, mas aun habida cuenta que se procedió a la firma de Acta de Conformidad. De este modo, centrando el fondo del litigio, en lo que toca a la liquidación tributaria, en la cuestión de si procedía o no la deducción de las cuotas controvertidas por el alquiler de un palco VIP en el estadio de fútbol del Club Atlético de Madrid deberá partirse de la carga probatoria, es decir, a quien corresponde acreditar la veracidad de su existencia y la pertinencia de la respectiva pretensión.

En el debate sobre esa validez probatoria deberá mencionarse el artículo 105 de la LGT , que sitúa la responsabilidad por la carga de la prueba:

" 1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

En principio, corresponde a la Administración probar la existencia del hecho imponible y los elementos que sirvan para cuantificarlo, pero al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le beneficien (existencia de gastos y requisitos para su deducibilidad, exenciones, beneficios fiscales, etc.), de conformidad a las previsiones del art. 217, apartados 2 y 3 de la LEC .

Así la STS de [5 de febrero de 2007 \(LA LEY 3300/2007\)](#) (rec. cas. núm. 2739/2002) establece:

« En relación con la carga de la prueba en Derecho Tributario se han sostenidos dos criterios.

Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso en aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el [art. 31 de la Constitución \(LA LEY 2500/1978\)](#) . Por tanto, no puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica, regida por el principio dispositivo y plasmada en el [art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 \(LA LEY 63/1963\)](#) (también en el actual art. 105.1 de la Ley de 2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, si bien nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 de la Ley de 1963, desplazando la carga de la prueba

hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (sentencias de 25 de Septiembre de 1992 , 14 de Diciembre de 1999 y 28 de Abril de 2001).

En el presente caso se pretendió por la recurrente que se apreciase la deducibilidad de un gasto, para así minorar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, es al recurrente, que pretende hacer valer su derecho a la deducción, a quien incumbe la carga de acreditar que reúne los requisitos legales, frente a lo que discute la Administración y quién, por lo tanto, debe afrontar las consecuencias perjudiciales de la ausencia de prueba, en el caso de que ésta no sea suficiente en orden a la justificación del hecho del que derivan legalmente las deducciones cuya validez y procedencia propugna » (FD 3).

La STS de [2 de julio de 2009 \(LA LEY 192023/2009\)](#) (rec. cas. núm. 691/2003) explica:

« Para resolver este motivo de casación, conviene comenzar recordando que esta Sala ha señalado que el citado art. 114 de la L.G.T . es un «precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración», de manera que es a la Inspección de Tributos a la que corresponde probar «los hechos en que descansa la liquidación impugnada», «sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos», «convirtiendo aquella en una probatio diabolica referida a hechos negativos» [Sentencia de [18 de febrero de 2000 \(LA LEY 6597/2000\)](#) (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de [15 de febrero de 2003 \(LA LEY 12769/2003\)](#) (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo ; de 5 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de [26 de octubre de 2007 \(LA LEY 202442/2007\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; y de [12 de noviembre de 2008 \(LA LEY 235289/2008\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto.1]. En este sentido, hemos señalado que «[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas». Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la

prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.» [Sentencia de [23 de enero de 2008 \(LA LEY 8974/2008\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de [16 de octubre de 2008 \(LA LEY 184776/2008\)](#) (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T ., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de [19 de diciembre de 2003 \(LA LEY 11788/2004\)](#) (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto ;de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1 ; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto ; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero. 3 ; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1] »(FD 5).

Igual criterio mantiene la STS de [17 de diciembre de 2009 \(LA LEY 268306/2009\)](#) (rec. cas. núm. 4545/2004), que dice:

« No puede existir una vulneración de las normas de la carga de la prueba por parte de la sentencia impugnada porque, de acuerdo con lo establecido a este respecto tanto por el [art. 114 de la Ley General Tributaria \(LA LEY 1914/2003\)](#) vigente a la sazón como por el antiguo [art. 1214 del Código Civil \(LA LEY 1/1889\)](#) y art. 217.2 de la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil , así como por aplicación de las normas de la Ley del Impuesto de Sociedades sobre deducción de gastos, es el interesado el que tiene la carga de acreditar no sólo la veracidad del gasto, sino su necesidad, esto es, su vinculación con la obtención de ingresos.

Y no habiéndose acreditado este extremo por el recurrente, ni en vía administrativa, ni en vía contencioso-administrativa, debe el mismo sufrir las consecuencias negativas de la falta de acreditación de este extremo, determinantes de la imposibilidad de su deducción fiscal.

Lo anteriormente expuesto procedería en cualquier caso aún cuando el gasto de que se tratara se hubiera producido en relaciones mantenidas con terceros extraños al grupo de la recurrente; pero es que, además, en el caso que nos ocupa, nos encontramos ante gastos en los que se ha incurrido en el seno de relaciones intragrupo; y por lo tanto, ante gastos que debemos examinar con mayor rigor aún si cabe a los efectos de su posible deducción fiscal, habida cuenta de las normas especiales que en nuestra legislación fiscal existen para la valoración, objetiva y no subjetiva, de las operaciones entre sociedades vinculadas » (FD 12).

Centrada así la controversia, cabe concluir que con la mera aportación de la factura, en conjunción con la mera circunstancia de que su actividad profesional sea la de Agente FIFA, en cuyo ejercicio ha sido representante de un jugador que ha fichado por el Atlético de Madrid, así como con la mera alegación de que entre los acuerdos tácitos entre el representante de jugador y el Club con el que está trabajando y realizando la mediación de jugadores se encuentra el alquiler de un

palco VIP en el estadio de fútbol del propio club, el recurrente no ha acreditado la deducción correspondiente.

Falta de prueba que, en el presente caso, le era especialmente exigible a la parte hoy recurrente, precisamente por el hecho de haber firmado el Acta en conformidad. Así, como señala la Sentencia de esta Sala y Sección nº [70/2011, de 18 de enero de 2011 \(LA LEY 81750/2011\)](#) (Recurso contencioso-administrativo nº 3630/2008):

"(...) Las alegaciones que sustentan los motivos de impugnación no pueden ser asumidas.

La indefensión legalmente relevante es la material (art. 63.2 LRJAP (LA LEY 3279/1992) y PAC), aunque, como en el caso enjuiciado, eventualmente se detecte una irregularidad de procedimiento, consistente, por ejemplo, en unir al expediente un informe- documento fechado con posterioridad a la terminación. Es dato muy relevante el que el interesado prestara su conformidad al acta que le ofreció la Inspección Tributaria, por lo que, en el momento del ofrecimiento, debió ponderar las ventajas e inconvenientes que tal conformidad le suponía, aceptándola finalmente, sin que ello le privara de oportunidades procedimentales. En tal aceptación no influyó el posterior informe-documento, como igualmente no debe influir en nuestro examen judicial de legalidad; siendo más precisos, no apuntala la legalidad de los actos impugnados la aportación extemporánea de dicho informe-documento.

En cuanto a la denunciada falta de motivación de las actas, las mismas alegaciones vertidas por la parte recurrente a tal respecto revelan que tiene un conocimiento suficiente de cuáles fueron las razones fundadoras de la decisión adoptada por la Inspección Tributaria. Cosa distinta es que la parte no esté conforme con los motivos de la decisión, o que considere que no están suficientemente probados los hechos, pero llegados a este punto hay que recordar -otra vez- que la parte prestó su conformidad a las actas.

De la conjunta interpretación de los arts. 61.2 y 62.2 del RGIT se deduce que las actas de conformidad (o, mejor dicho, las liquidaciones derivadas de ellas) son impugnables como cualesquiera otras, sin más limitación que la importante de suponer una inversión en la carga de la prueba, de manera que el hecho acerca del cual se prestó la conformidad se tendrá por probado, salvo que el interesado pruebe lo contrario, esto es, que incurrió en error de hecho al prestar la conformidad. En tal sentido el Tribunal Supremo tiene declarado que el contribuyente no puede rechazar los hechos recogidos en un acta de conformidad, pues de otra manera incurriría en vulneración del principio que impide actuar en contra de los propios actos, salvo que justifique que incurrió en notorio error al aceptar tales hechos, lo que ni siquiera ha alegado (entre otras, SSTS de 23-9-2010 y 29-11-2010).

Por lo tanto es el interesado, no la Administración, quien debe de aportar la prueba suficiente que destruya la presunción creada por su confesión, y lo cierto en el caso presente es que brilla por su ausencia la aportación de la prueba necesaria para enervar la presunción de que la conformidad prestada por el interesado respondía a unos hechos concordes con la realidad.

Precisamente por esa conformidad prestada al acta, debe reiterarse que en este ámbito se produce una inversión en la carga de la prueba, de manera que el hecho acerca del cual se prestó la conformidad se tendrá por probado, salvo que el interesado pruebe lo contrario, esto es, que incurrió en error de hecho al prestar la conformidad.

Pero es que, además, en el presente caso, la propia naturaleza del bien cuya deducción se pretende (palco VIP del estadio del Club Atlético de Madrid) se incardinaría en el ámbito del [artículo 96.Uno.4º LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) que señala que *No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos: 4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.*

Así, la formulación de la prohibición de deducción empleada por el legislador es categórica y no admite dudas. El citado [artículo 96 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) prohíbe la deducción, en cualquier proporción, del IVA soportado en espectáculos y servicios de carácter recreativo, con independencia de que los mismos formen parte o no de un acuerdo o contrato suscrito con esa u otras finalidades. En este sentido, cabe citar la Sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2010 (Recurso 102/2006) que, en su Fundamento de Derecho Octavo, señala:

OCTAVO.- Nos referimos seguidamente a la deducibilidad del IVA soportado en el alquiler de palcos en estadios de fútbol del Real Madrid y del Atlético de Madrid, y atenciones a los asistentes (catering).

La deducibilidad de las cuotas de que tratamos en este apartado no está admitida por los números 4 y 5 del [artículo 96 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) .

En efecto, el [artículo 96 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) , en sus números 4 y 5 , indica que no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, de los bienes y servicios siguientes:

4º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

Se alega por el recurrente, tan sólo respecto de las cuotas soportadas en el alquiler del palco del estadio Calderón, que se trataba de una obligación contractual, derivada del contrato de 1 de septiembre de 1999, que tenía por objeto la concesión por el Club Atlético de Madrid a la empresa recurrente de la exclusiva de venta de los productos comercializados por la misma dentro del sector de las cervezas, pero la Sala coincide con la apreciación del TEAC de que el objeto del contrato es la exclusiva de venta de cerveza, y dicha realidad contractual no puede ocultar que el alquiler de los palcos es una cláusula accesoria a la finalidad del contrato.

En cualquier caso, la formulación de la prohibición de deducción empleada por el legislador es categórica y no admite dudas. El citado [artículo 96 LIVA \(LA LEY 3625/1992\)](#) prohíbe la deducción, en cualquier proporción, del IVA soportado en

espectáculos y atenciones a clientes, con independencia de que los mismos formen parte o no de un acuerdo o contrato suscrito con esa u otras finalidades.

Procede, así, por todo lo expuesto, la desestimación de este motivo impugnatorio.

OCTAVO.- Finalmente, impugna la parte recurrente el acuerdo de imposición de sanción, oponiendo en esencia la falta de motivación dado que no concurre actuación culposa o negligente.

Oponiéndose a lo pretendido el Abogado del Estado por las razones expuestas en su escrito de contestación.

Al respecto de las alegaciones de la parte recurrente, y reiterando que, por todo lo expuesto en los anteriores Fundamentos, el análisis debe circunscribirse al contenido del acuerdo de imposición de sanción derivado de las liquidaciones no anuladas por prescripción, y entrando a conocer la alegación de falta de motivación de la culpabilidad de la conducta imputada, como dice la Sentencia del TS de [25 de octubre de 2012 \(LA LEY 177903/2012\)](#) (rec. cas. núm. 595/2009) «*el requisito de la culpabilidad viene exigido por la propia Constitución, de tal modo que en cualquier caso la Administración deberá probar la culpabilidad...En cualquier caso el gasto ha existido tal como dice la sentencia de instancia, y al no constar probada la culpabilidad en el expediente, procede anular las sanciones impuestas*» (FD Sexto). El punto de partida debe ser, pues, que no hay infracción tributaria sin dolo o simple negligencia, pues como expone la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. [76/1996 \(LA LEY 6686/1996\)](#), de 26 de abril, «*[t]anto del actual artículo 1 del Código Penal (LA LEY 3996/1995) como del citado artículo 77.1 de la LGT ha desaparecido el adjetivo "voluntarias" que seguía a los sustantivos "acciones u omisiones". Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquél término por la expresión "dolosas o culposas", en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento. Pero como se ha dicho, nada de esto ocurre. El propio artículo 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables 'incluso a título de simple negligencia', lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y, de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados.- No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico en su redacción, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente*» (FD 4, letra A).

La Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm.146/2006) afronta la culpabilidad diciendo:

« [E]l principio de culpabilidad, derivado del [art. 25 CE \(LA LEY 2500/1978\)](#) , rige también en materia de infracciones administrativas (SSTC [246/1991, de 19 de diciembre \(LA LEY 1858-TC/1992\)](#), F. 2 ; y [291/2000 \(LA LEY 121/2001\)](#), de 30 de noviembre , F. 11), y "excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente" [STC [76/1990, de 26 de abril \(LA LEY 58461-JF/0000\)](#) , F. 4 A); en el mismo sentido, STC [164/2005, de 20 de junio \(LA LEY 1681/2005\)](#) , F. 6]. En el ámbito tributario, dicho principio de culpabilidad se recogía en el art. 77.1 LGT - aplicable al supuesto que enjuiciamos-, en virtud del cual "[l]as infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia"; precepto que, como subrayó el Tribunal Constitucional, sólo permitía sancionar cuando se había actuado por "dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia" [SSTC [76/1990 \(LA LEY 58461-JF/0000\)](#), F. 4 A); y [164/2005 \(LA LEY 1681/2005\)](#) , F. 6], de manera que más allá de la "simple negligencia", de la "culpa leve", los hechos no podían ser castigados, simplemente [en este sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de [6 de marzo de 2008 \(LA LEY 8988/2008\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 84/2004), FD Cuarto]. En la actualidad, aunque con una fórmula diferente, la misma exigencia debe entenderse que se contiene en el [art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria \(LA LEY 1914/2003\)](#) , al establecer, que "[s]on infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley" »(FD Cuarto).

Las Sentencias de [4 de noviembre de 2008 \(LA LEY 175961/2008\)](#) (rec. cas. núm. 7138/2005) y de [18 de septiembre de 2008 \(LA LEY 132407/2008\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004) dicen:

" [E]l derecho a la presunción de inocencia ([art. 24.2 CE \(LA LEY 2500/1978\)](#)) supone, entre otras consecuencias, que no pueda admitirse en el ámbito sancionador de la Administración la responsabilidad objetiva, exigiéndose la concurrencia de dolo o de culpa, en línea con la interpretación de la STC [76/90 \(LA LEY 58461-JF/0000\)](#), de 26 de abril , al señalar que aun sin reconocimiento explícito en la Constitución, el principio de culpabilidad puede inferirse de los principios de legalidad y prohibición del exceso ([art. 25.1 CE \(LA LEY 2500/1978\)](#)) o de las exigencias inherentes al Estado de Derecho. Por tanto, en el ilícito administrativo y tributario no puede prescindirse del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa (ad exemplum, SSTS de 12 de enero de 1996, rec. cas. 2076/1990 , [13 de junio de 1997 \(LA LEY 7205/1997\)](#), rec. cas. 9560/1990 , 23 de enero de 1998, rec. cas. 5397/1992 y 27 de junio de 2006, rec. cas. 10089/2003) [FD 2 c)].- (...)» «En nuestro sistema jurídico y en el tributario, en particular, (...), no rige la responsabilidad objetiva o sin culpa, exigiendo la norma al menos la concurrencia de negligencia o, lo que es lo mismo, la falta de la diligencia necesaria o debida" (FD Segundo).

Sobre la culpabilidad y su relación con los hechos probados nos remite a la doctrina sentada por la Sentencia del TS de [28 de junio de 2012 \(LA LEY 100660/2012\)](#) (rec. cas. 904/2009), que establece:

« Esta Sala viene señalando [Sentencias de [10 de noviembre de 2011 \(LA LEY 246245/2011\)](#) (rec. cas. núm. 6102/2008), y de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10234/2004), *FFDD Cuarto, Undécimo y Duodécimo, respectivamente*] que «*la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad es, en muchas ocasiones -no siempre-, una cuestión puramente fáctica, y, por ende, no revisable en esta sede [véanse, entre otras, las Sentencias de este Tribunal de 21 de abril de 1999 (rec. cas. núm. 5708/1994), FD 1 ; de [29 de octubre de 1999 \(LA LEY 1986/2000\)](#) (rec. cas. núm. 1411/1995), FD Segundo ; y de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), *FD Segundo*], salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal [véanse, entre muchas otras, las Sentencias de esta Sala de [9 de febrero de 2005 \(LA LEY 12645/2005\)](#) (rec. cas. núm. 2372/2002), FD Cuarto ; y de 25 de noviembre de 2003 (rec. cas. núm. 1886/2000), *FD Sexto*; en el mismo sentido, entre las más recientes, véase la Sentencia de esta Sala de [8 de octubre de 2008 \(LA LEY 152181/2008\)](#) (rec. cas. núm. 6220/2004), *FD Cuarto*]». Pero también hemos precisado en las mismas resoluciones que «*no sucede lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la Sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia que el art. 77.1 L.G.T ., y, en definitiva, el art. 25 C.E ., exigen para que pueda imponerse sanciones [en este sentido, Sentencia de [6 de junio de 2008 \(LA LEY 74009/2008\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), *FD Cuarto*] »; y este es claramente el caso, dado que, como acabamos de señalar, entre otras cosas, la representación de la entidad recurrente pone de relieve que no es válida «una motivación del acuerdo de imposición de sanción que suponga en realidad una inversión de la carga de la prueba, al basarse en afirmaciones genéricas y no en una actividad probatoria previa a la imposición de la sanción», y que «[t]anto el acuerdo sancionador como la Sentencia de instancia afirman la existencia de negligencia atendiendo al importe dejado de ingresar, sin que pueda apreciarse en ello actividad probatoria alguna» (quinto motivo).**

Esta misma doctrina aparece recogida en Sentencias posteriores, entre las que pueden citarse las de [15 de septiembre de 2011 \(LA LEY 173486/2011\)](#) (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero B); de [30 de junio de 2011 \(LA LEY 187398/2011\)](#) (rec. cas. núm. 6176/2008), FD Tercero ; de [14 de abril de 2011 \(LA LEY 52293/2011\)](#) (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero ; de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero ; de [17 de marzo de 2011 \(LA LEY 17298/2011\)](#) (rec. cas. núm. 2281/2009), FD Cuarto ; de [18 de noviembre de 2010 \(LA LEY 226927/2010\)](#) (rec. cas. núm. 4082/2007), FD Quinto ; de [4 de noviembre de 2010 \(LA LEY 199046/2010\)](#) (rec. cas. núm. 4693/2007), FD Tercero ; de [12 de julio de 2010 \(LA LEY 113920/2010\)](#) (rec. cas. núm. 480/2007), FD Tercero ; de [6 de mayo de 2010 \(LA LEY 104068/2010\)](#) (rec. cas. núm. 427/2005), FD Octavo A); y de 4 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 9740/2004), *FD Décimo*.

(...)

Y debe entenderse que la transcrita no es motivación bastante porque, como ha señalado esta Sala en precedentes pronunciamientos, la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 de la LGT «no es suficiente para fundamentar la sanción» porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el [art. 24.2 CE \(LA LEY 2500/1978\)](#) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual [art. 179.2 Ley 58/2003 \(LA LEY 1914/2003\)](#)), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente [art. 179.2.d\) Ley 58/2003 \(LA LEY 1914/2003\)](#), dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de [6 de junio de 2008 \(LA LEY 74009/2008\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine ; reiteran esta doctrina las Sentencias de [18 de septiembre de 2008 \(LA LEY 132407/2008\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo; de [29 de septiembre de 2008 \(LA LEY 148052/2008\)](#) (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto; de [6 de noviembre de 2008 \(LA LEY 235260/2008\)](#) (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto; de [27 de noviembre de 2008 \(LA LEY 257255/2008\)](#) (rec. cas. núm. 5734/2005), FD Octavo; de [15 de enero de 2009 \(LA LEY 14423/2009\)](#) (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de [25 de junio de 2009 \(LA LEY 177128/2009\)](#) (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Sexto; de [2 de julio de 2009 \(LA LEY 187311/2009\)](#) (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Sexto; de [9 de julio de 2009 \(LA LEY 192038/2009\)](#) (rec. cas. núm. 1194/2006), FD Cuarto; de [15 de octubre de 2009 \(LA LEY 212227/2009\)](#)(rec. cas. núms. 4493/2003, 6567/2003, 9693/2003 y 10237/2004), FFDD Quinto, Octavo, Séptimo y Duodécimo, respectivamente; de [21 de octubre de 2009 \(LA LEY 212234/2009\)](#) (rec. cas. núm. 3542/2003), FD Sexto; de [23 de octubre de 2009 \(LA LEY 233168/2009\)](#) (rec. cas. núm. 3121/2003), FD Tercero; de [29 de octubre de 2009 \(LA LEY 278276/2009\)](#) (rec. cas. núm. 6058/2003), FD 5 B); de [10 de noviembre de 2009 \(LA LEY 233161/2009\)](#) (rec. cas. núm. 5023/2006), FD Sexto; de [18 de noviembre de 2009 \(LA LEY 237387/2009\)](#) (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. núms. 4012/2005 y 5020/2006), FD Quinto]» (FD Cuarto) .

Así pues, para poder determinar la existencia de una infracción tributaria e imponer una sanción, es preciso la existencia de un grado mínimo de culpabilidad, correspondiendo la prueba de la culpabilidad a quien acusa, a la Agencia Estatal de

la Administración Tributaria, pues no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia o la existencia de intención dolosa. Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establece el citado [art. 179.2.d\) de la Ley 58/2003 \(LA LEY 1914/2003\)](#) (« cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma») .

En el presente supuesto, la culpabilidad mínima para sancionar que reclama el art. 183.1 de la LGT no aparece cumplida en el Acuerdo de imposición de sanción.

En efecto, siendo el acuerdo sancionador el que, como venimos señalando, en principio, deben contener los datos, actitudes o comportamientos de los que se infiere que la acción u omisión tipificada como infracción tributaria se llevó a cabo por el obligado tributario al menos por simple negligencia [Sentencias de [22 de octubre de 2009 \(LA LEY 268309/2009\)](#) (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto ; y de [6 de mayo de 2010 \(LA LEY 104068/2010\)](#) (rec. cas. núm. 427/2005), FD Octavo], basta la mera lectura del acuerdo sancionador de 16 de enero de 2009 de la Dependencia Regional de la Inspección para constatar que no cumple con las exigencias mínimas que dimanarían del principio de culpabilidad y su necesaria motivación, en la medida en que no razona o explica suficientemente la conducta del sujeto pasivo constitutiva de dolo o culpa, sin valorar la conducta de forma clara e individualizada .

Así, en el acuerdo sancionador citado se dice que:

"(...) Como se ha expuesto, es necesaria igualmente la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad para la procedencia de la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave.

Así, el artículo 77 de la LGT (y el 183.1 NLGT) establece que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, exceptuando de responsabilidad aquellas conductas que puedan resultar amparadas en alguno de los supuestos de su apartado 4.

En consecuencia para determinar la sancionabilidad de esta conducta, procede ahora, de acuerdo con la doctrina establecida tanto por el Tribunal Constitucional como por el Tribunal Supremo asumida por el [art. 33.2 de la LDGC \(LA LEY 837/1998\)](#) realizar una valoración tendente al necesario concurso del requisito subjetivo consistente en la existencia de culpabilidad en aquella; procede igualmente valorar si, aun concurriendo puede apreciarse la existencia de alguno de los supuestos de exclusión de responsabilidad contenidos en el art. 77.4 LGT ; en particular el previsto en la letra d de dicho apartado 4, según el cual dicha responsabilidad no existirá "cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación amparándose en una interpretación razonable de la norma".

En este caso, la actuación del Sujeto Pasivo, tal como consta en el acta de conformidad, no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma ni en la existencia de laguna normativa, por cuanto la norma es clara, no siendo de aplicación las causas eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 77.4 LGT y en el art. 179.2 NLGT. Por tanto, dicha conducta fue, cuando menos, negligente y su proceder debe ser calificado como constitutivo de infracción tributaria"

En definitiva, el órgano competente para sancionar se limita a transcribir el contenido del acuerdo de liquidación, deduciendo una infracción de manera objetiva por el mero incumplimiento tributario, sin motivar la culpabilidad, sin justificar las razones que permiten apreciar culpabilidad en la conducta de la demandante, sin explicar la causa por la que los hechos descritos eran merecedores de la imposición de una sanción, más allá de regularizar esta situación tributaria.

Por todas estas razones, sin necesidad de realizar otras consideraciones, procede estimar la demanda y anular los actos sancionadores impugnados.

NOVENO.- No se aprecian motivos de temeridad o mala fe que justifiquen la imposición de costas, conforme al [artículo 139 de la Ley 29/1998 \(LA LEY 2689/1998\)](#) Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa .

VISTOS, los preceptos legales citados y demás normas de general aplicación

FALLAMOS

1º) ESTIMAMOS EN PARTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Gabriel y anulamos parcialmente la resolución impugnada del TEAR por contraria a Derecho en cuanto confirma la liquidación correspondiente al IVA del primer trimestre del ejercicio 2001 y en cuanto confirma el acuerdo sancionador.

2º) ANULAMOS asimismo la liquidación practicada en concepto de IVA, primer trimestre del Ejercicio 2001.

3º) ANULAMOS asimismo el acuerdo sancionador

4º) Desestimamos el resto de pretensiones de la demanda.

5º) Sin que proceda hacer expresa imposición de las costas procesales causadas.

Esta sentencia es firme y no cabe contra ella recurso ordinario alguno.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente el expediente administrativo al Centro de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. Valencia, en la fecha arriba indicada.

6º.- Firme que sea la presente resolución, líbrese certificación para el Juzgado de Primera Instancia número 4 de La Coruña, con devolución de los autos.

Así, por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.-

PUBLICACIÓN.- Dada y pronunciada fue la anterior sentencia por los Ilmos. señores magistrados que la firman, y leída por el Ilmo. Sr. magistrado ponente don Rafael Jesús Fernández Porto García, en el mismo día de su fecha, de lo que yo, secretario, certifico.-