



Roj: **SAN 774/2020** - ECLI: **ES:AN:2020:774**

Id Cendoj: **28079230042020100072**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **19/02/2020**

Nº de Recurso: **475/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ANA ISABEL MARTIN VALERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000475 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06501/2017

Demandante: RAYO VALLECANO DE MADRID, S.A.D

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. ANA MARTÍN VALERO

SENTENCIA N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a diecinueve de febrero de dos mil veinte.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº **475/2017** que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido la entidad **RAYO VALLECANO DE MADRID, S.A.D**, representada por el Procurador D. Jesús Jenaro Tejada y asistida por la Letrada D^a Sara Muñiz Buendía frente a la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación económica administrativa interpuesta por la recurrente contra la resolución de fecha 26 de noviembre de 2013, desestimatoria del recurso de reposición deducido frente al Acuerdo de imposición de sanción, por el concepto de retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario, periodos 1T 2009 a 2T 2011, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

I ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- Por la recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo, mediante escrito presentado en fecha 20 de noviembre de 2017, contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión por decreto de fecha 23 de noviembre de 2017, y con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 6 de junio de 2018 en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando: << (...)dicte en su día sentencia anulando, por no ser conformes a Derecho, la resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2017, reclamación NUM000, así como los actos de que trae causa, el acuerdo de 26 de noviembre de 2013 por el que se desestima recurso de reposición nº 12/2013, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, y la sanción impuesta por el mismo órgano, en concepto de Retenciones/Ingreso a Cuenta de Capital Mobiliario, periodos 1T 2009 a 2T 2011, por importe de 22.603,68 Euros. >> .

TERCERO.- La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 10 de julio de 2018, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

CUARTO.- Fijada la cuantía del procedimiento, quedaron las actuaciones concluidas y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que fue fijado para el día 12 de febrero de 2020, fecha en que tuvo lugar, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

QUINTO.- La cuantía del recurso se ha fijado en 22.603,68 €.

Siendo Magistrado Ponente la Ilma. Sra. D^a Ana I. Martín Valero, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La entidad Rayo Vallecano de Madrid, S.A.D formula recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta por la recurrente contra la resolución de fecha 26 de noviembre de 2013, desestimatoria del recurso de reposición deducido frente al Acuerdo de imposición de sanción, por el concepto de retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario, periodos 1T 2009 a 2T 2011, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

La sanción impuesta deriva del hecho de que la Administración Tributaria detectó que la entidad, sobre los rendimientos de capital mobiliario satisfechos por ella a entidades, en concepto de derechos de imagen de determinados jugadores de fútbol, en unos casos, no efectuó retención ni efectuó ingresos por retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario; y en otros casos, efectuó retención y no ingresó en la Hacienda Pública el importe de las cantidades retenidas a los perceptores de tales rendimientos del capital mobiliario, no habiendo presentado en ninguno de dichos supuestos, las correspondientes autoliquidaciones por los rendimientos de capital mobiliario satisfechos.

Según se recoge en el Acuerdo Sancionador, los importes de las bases de la retención comprobadas son los siguientes:

1º GESTOR ESPIZÚA, S.L, por los derechos de imagen de Ceferino : a) año 2009, la cantidad de 6.000,00 €; b) año 2010, la cantidad de 12.000,00 €.

2º PROPACH PUBLICIDAD E INVERSIONES S.L, por los derechos de imagen de Felicísimo ; a) Año 2009, la cantidad de 22.537,98 € con una retención no ingresada de 5.409,12 €; y b) año 2010, la cantidad de 22.537,98 € con una retención no ingresada de 5.409,12 €

3º LE COQ IMANAGEMENT, S.L, por los derechos de imagen del jugador Ceferino : a) año 2010, la cantidad de 11.250,00 € según factura 001 de fecha 01/11/2010, aportada con posterioridad a la puesta de manifiesto del expediente, en la que consta la retención no declarada ni ingresada de 2.700,00 €; y b) año 2011, la cantidad de 11.250,00 €, según factura NUM001 de fecha 30/06/2011, aportada con posterioridad a la puesta de manifiesto del expediente, en la que consta la retención no declarada ni ingresada de 2.700,00 €.

4º BAHÍA ATLÁNTICA, S.L, por los derechos de imagen del jugador Gines , año 2009, la cantidad de 2.000,00 €; y b) año 2010, la cantidad de 18.000,00 €

SEGUNDO.- La parte actora cuestiona en la demanda la base que ha tenido en cuenta la Administración para imponer la sanción, afirmando que se liquidan retenciones sobre rendimientos que no se pagaron, en relación con los cuales razona que:



1º En cuanto a la sociedad LE COQ IMANAGEMENT, el Club ha venido sosteniendo que en el ejercicio 2011 no se abonó ningún rendimiento a esta sociedad (sí en 2010). Requerida por la Inspección la sociedad, manifestó que no llegó a emitir ninguna factura, sino una "propuesta de facturación".

2º. En cuanto a la sociedad BAHIA ATLÁNTICA, no se pagaron rendimientos por 40.000 €, sino por 30.000 €.

Señala que, en ambos casos, el Club defendió ante el TEAC que al no haber habido pago, no procedía la retención, pues la obligación de retención nace con el pago, a tenor del artículo 78 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, Reglamento del IRPF. Pero el TEAC dice en su resolución que como los rendimientos se pagan a entidades, la obligación de retener se devenga con la exigibilidad del rendimiento, no con el pago, y que incluso aunque el acreedor no reclame el rendimiento, como es el caso de LE COQ IMANAGEMENT, hay obligación de retener, a tenor del artículo 63 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Afirma que, siendo cierto que la obligación de retención sobre rendimientos de capital mobiliario nace con la exigibilidad, no se le puede pasar por alto al Tribunal la naturaleza similar de los rendimientos por cesión de derechos de imagen de los jugadores y de los rendimientos de trabajo de los mismos jugadores, por lo que es razonable que el Club interpretase que si no se pagaban los rendimientos no había obligación de retener.

Y, por otro lado, en cuanto al rendimiento que ni factura ni reclama LE COQ IMANAGEMENT correspondiente a 2011, afirma el TEAC que el devengo también se produce al disponerlo el artículo 63.1, segundo párrafo, del RIS, pero cuando este artículo se refiere a la exigibilidad de la retención aunque el perceptor no reclame el cobro, se está refiriendo a intereses y no a cesión de derechos de imagen. Además, esta factura, en caso de emitirse, habría sido el 30 de junio de 2011, fecha en la que el Club ya había sido declarado en concurso de acreedores, por lo que sólo se le podría haber exigido el importe de los días 27 (día del Auto) a 30 de junio de 2011, pues el resto del importe hubiera ido a formar parte de la masa pasiva.

Por todas estas circunstancias entiende que no se puede sostener que la conducta del Club fue gravemente culpable.

TERCERO.- Según resulta de las alegaciones que realiza la parte recurrente, no es objeto de controversia que, tratándose de rendimientos satisfechos a sociedades, la obligación de retener de ingresar a cuenta nacerá, con carácter general, en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 63 del RD 1777/2004, de 30 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades, de modo que el hecho de que no se hubiera abonado el rendimiento en los periodos regularizados, en los que, sin embargo, eran exigibles, no obsta a la obligación de retener e ingresar el importe correspondiente, y así se regularizó en la liquidación practicada, la cual no consta que haya sido impugnada y en su caso modificada en dicho aspecto.

Partiendo de lo anterior, hay que tener en cuenta que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, la base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, que es la que ha sido tomada en cuenta en este caso.

Por ello, el motivo ha de ser desestimado.

CUARTO.- En segundo lugar, se alega que no ha quedado probado que la conducta del Club haya sido culpable, pues el acuerdo sancionador contiene una motivación insuficiente sobre la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad.

Aduce que los tres argumentos que utiliza, a saber: que la normativa es clara y su interpretación no ofrece dudas; que al Club se le incoó otra Acta de conformidad el 27 de octubre de 2009 por el mismo concepto, periodos 2005 a 2008; y que no hay complejidad; sin insuficientes para justificar la culpabilidad, a tenor de los criterios que ha establecido el Tribunal Supremo en jurisprudencia reiterada.

QUINTO.- El acuerdo de imposición de sanción, confirmado por el TEAC, considera que existe tipicidad, por cuanto la conducta del obligado tributario encaja en lo tipificado en el artículo 191.1 Ley 58/2003, ya que dejó de ingresar el total de la deuda tributaria correspondiente a retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de capital mobiliario, de los periodos primer trimestre de 2009 cuarto trimestre de 2010, ambos incluidos, y segundo trimestre de 2011

Y en cuanto a la culpabilidad, tras exponer los hechos que dieron lugar a la regularización, declara probado que el obligado tributario, respecto de los referidos rendimientos del capital mobiliario satisfechos por él a entidades, en concepto de derechos de imagen de determinados jugadores de futbol, en unos casos, no efectuó retención ni efectuó ingresos por retenciones e ingresos a cuenta del Capital Mobiliario, incumpliendo así



la obligación que tenía de retener e ingresar en el Tesoro Público, y, en otros casos, efectuó retención y no ingresó en la Hacienda Pública el importe de las cantidades retenidas a los perceptores de tales rendimientos del capital mobiliario, incumpliendo así la obligación que tenía de ingresar en el Tesoro Público lo retenido, no habiendo en ninguno de dichos supuestos presentado las correspondientes autoliquidaciones por los rendimientos de capital mobiliario satisfechos.

Y razona que la normativa aplicable (que se transcribe en el acuerdo) es clara no ofreciendo su interpretación lugar a dudas, en cuanto a la obligación que tienen las personas jurídicas que satisfagan o abonen rentas sujetas al Impuesto sobre Sociedades (en el presente caso de capital mobiliario) de retener e ingresar en el Tesoro Público el importe de las retenciones que hubieren practicado en concepto de pago a cuenta, así como la obligación que tiene el retenedor de presentar periódicamente en los correspondientes modelos oficiales las declaraciones de las cantidades retenidas e ingresadas. La entidad era conocedora de dichas obligaciones, como pone de manifiesto el hecho de que en algunos de los supuestos regularizados incluso efectuó las correspondientes retenciones con motivo del pago de los referidos derechos de imagen, si bien no procedió a su ingreso en el Tesoro.

Y a mayor abundamiento sobre ese conocimiento de la entidad de sus obligaciones de retener e ingresar, señala que con fecha 27 de octubre de 2009 se incoó a la entidad acta modelo A01 (de conformidad) nº NUM002 por el concepto de Retenciones/ingresos a cuenta del Capital Mobiliario, períodos 2005 a 2008, en la que se regularizaban las rentas satisfechas por la entidad a diversas personas jurídicas en concepto de derechos de imagen de jugadores de la primera plantilla o técnicos deportivos durante los períodos 4º trimestre de 2007 y 4º trimestre de 2008, sobre las que el obligado tributario había practicado la correspondiente retención a cuenta pero no había efectuado el ingreso de ésta en el Tesoro. De la liquidación derivada de la citada acta A01 derivó el expediente sancionador A51 NUM003, cuyo inicio se notificó a la entidad el 22 de enero de 2010, y el acuerdo de su resolución se dictó por esta Oficina Técnica el 20 de mayo de 2010. De todo ello se desprende que el obligado tributario en los períodos a que se refiere el presente expediente sancionador A51 NUM004, por los ejercicios 2009 a 2011, ya tenía conocimiento de la obligación de retener e ingresar en el Tesoro Público el importe de las referidas retenciones respecto de los mencionados rendimientos del capital mobiliario satisfechos por él a entidades, en concepto de derechos de imagen de determinados jugadores de fútbol, así como la obligación que tiene el retenedor de presentar periódicamente en los correspondientes modelos oficiales las declaraciones de citadas retenciones, y, a pesar de ello, incumplió dicha obligación en los términos señalados.

Concluye el Acuerdo afirmando que tampoco estamos ante una operación económica compleja, por el contrario, las estipulaciones pactadas en los contratos de cesión de derechos de imagen aportados por el obligado tributario, por lo que al presente ajuste afecta, son claras y sencillas.

SEXTO.- La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos, que recoge -entre otras muchas- la Sentencia de fecha 15 de marzo de 2017 (rec. 1080/2016):

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo sancionador el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación



específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE 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". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya 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".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

SÉPTIMO.- Aplicando la doctrina expuesta al presente supuesto, y pronunciándose el acuerdo sancionador en los términos expuestos en el Fundamento Jurídico precedente, la Sala considera que la motivación de la culpabilidad es suficiente para justificar la procedencia de la sanción, pues no se limita a reproducir los hechos que dieron lugar a la regularización y a afirmar que la normativa no ofrece problemas interpretativos ni estamos ante una operación económica compleja -como afirma la recurrente-, sino que razona, además, las circunstancias que determinan la culpabilidad determinadas por el hecho de que el Club era plenamente conocedor de sus obligaciones de retener e ingresar en la Hacienda Pública las cantidades correspondientes a los rendimientos de capital mobiliario abonados por la cesión de derechos de imagen de los jugadores, y aun así las incumplió; conocimiento que se desprende tanto haber retenido (aunque no ingresado) en algunos casos en los periodos regularizados, como en la circunstancia de que anteriormente ya se le había practicado otra regularización que concluyó con un acta de conformidad, por las mismas razones, y con el correspondiente acuerdo de imposición de sanción.

OCTAVO.- En virtud de los razonamientos expuestos, se desestima el recurso, y de conformidad con el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, se imponen las costas a la parte recurrente, cuyas pretensiones son desestimadas.

VISTOS los preceptos constitucionales y legales citados y los demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº 475/2017 interpuesto por la representación procesal de la entidad **RAYO VALLECANO DE MADRID, S.A** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2017.

Con imposición de costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.