



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/05800/2017/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **11/06/2020**

**Asunto:**

IRPF. Retenciones. Sanciones Tributarias. Dejar de ingresar IRPF por el perceptor de los rendimientos. Base de la sanción en caso de retenciones regularizadas y exigidas previamente al retenedor: cuantía dejada de ingresar tras la deducción de tales retenciones.

**Criterio:**

En caso de que las retenciones omitidas sean exigidas al retenedor en un procedimiento inspector previo, y por tanto en la regularización inspectora del IRPF del perceptor se haya admitido su deducción, la base de sanción del artículo 191 LGT coincide con la cuantía dejada de ingresar resultante de la liquidación, es decir tras la deducción de las retenciones, sin que resulte aplicable el criterio TEAC 07-05-2015, RG 00-02739-2014, dictado en unificación de criterio.

Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT  
191

RD 2063/2004 Reglamento Procedimiento Sancionador  
8.1

**Conceptos:**

Base de la sanción  
Deducciones  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF  
Infracciones y sanciones  
Regularización  
Retenciones  
Sanciones tributarias

**Texto de la resolución:**

PROCEDIMIENTO: 00-05800-2017

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Aqs** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El día 01/11/2017 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la presente reclamación, interpuesta en 27/10/2017 contra el acuerdo de resolución del expediente sancionador, nº de referencia ..., concepto IRPF, correspondiente a los ejercicios 2011-2014, dictado con fecha 4 de octubre de 2017 por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid. El importe de las sanciones es 151.648,02 euros (2011), 156.387,02 euros (2012), 400.487,98 euros (2013) y 278.437,50 euros (2014), total a ingresar 986.960,52 euros. Cuantía de la reclamación 400.487,98 euros (sanción del ejercicio 2013 que tiene el importe mayor).

**SEGUNDO.-** Dicho expediente tiene su origen en las actuaciones de comprobación e investigación relativas al obligado tributario que dieron lugar a que con fecha 08/05/2017, se procediera a la incoación de Acta de disconformidad, modelo A02, número ..., relativa al concepto y periodos indicados.

Posteriormente, con fecha 01/06/2017, se dictó el acuerdo de liquidación, que confirmaba la propuesta de liquidación contenida en el Acta, acuerdo que fue notificado con fecha 02/06/2017. La propuesta de liquidación recogida en dicha acta era provisional al hacer referencia exclusivamente a la imputación al obligado tributario de los pagos satisfechos por el X CLUB DE FUTBOL al agente del jugador en nombre y por cuenta del jugador, que constituyen un rendimiento de trabajo del jugador y no fueron declarados en las autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario.

Dicho acuerdo no fue recurrido por el interesado.

**TERCERO.-** Con fecha 08/05/2017 se dictó acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción con número de referencia A51-... De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el momento de dictarse el acuerdo de inicio del expediente sancionador se incorporaron formalmente al mismo los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación, por lo que se encontraban en poder del órgano competente todos los elementos que permitían formular la propuesta de imposición de sanción, por un importe de 986.960,52 euros.

Tal como se señala en dicho acuerdo de inicio-propuesta de resolución, los hechos que han determinado la incoación del presente expediente sancionador, recogidos resumidamente en el acta mencionada en el antecedente primero, son los siguientes:

*<De las actuaciones inspectoras se concluye que los pagos satisfechos por el X CLUB DE FUTBOL a Y ... LIMITED, entidad a través de la cual facturaba sus servicios D. Bth, son la retribución al agente del jugador por su actuación en nombre del jugador en la negociación y firma de los contratos suscritos entre el club y el jugador (fichaje y renovación). Se trata, por tanto, de pagos satisfechos por el club en nombre de D. Aqs Los hechos que llevan a la conclusión anterior son los siguientes:*

*D. Bth es el agente de D. Aqs Lo anterior resulta claramente de lo siguiente:*

*- El 23 de octubre de 2008, D. Aqs confiere poder a favor de D. Bth, para celebrar, en su nombre, contrato de trabajo deportivo como jugador profesional de fútbol para las temporadas 2009/2010 a 2014/2015 con el X CLUB DE FUTBOL:*

*- Mediante una remuneración fija de 10.000.000 de euros por temporada, libres de impuestos*

*- Aceptando una cláusula penal para el caso de incumplimiento del contrato por valor de treinta millones de euros.*

*- Los demás términos y condiciones que entienda convenientes.*

*- En el acuerdo que modifica el contrato entre el X CLUB DE FUTBOL y el jugador se hace constar expresamente que el jugador ha utilizado los servicios de un agente y que el agente del jugador es D. Bth que firma en calidad de tal. Adjunto al citado documento se encuentra un formulario de ... (máximo organismo del fútbol en ...) con el nombre "... " en el que se hace constar que, en la modificación del contrato, el jugador ha utilizado los servicios de un agente, designándose como agente que interviene en nombre del jugador a D. Bth de la organización Y ... LIMITED.*

*- En el anexo II que acompaña a la carta remitida por D. Aqs al Presidente del X CLUB DE FUTBOL en diciembre de 2008 se identifica a D. Bth como agente del jugador.*

*- Consta en el expediente carta suscrita el 12 de diciembre de 2008 por el propio D. Bth dirigida al Presidente del X CLUB DE FUTBOL en la que expresamente reconoce su condición de representante y apoderado del jugador D. Aqs*

*- En los hechos de este acuerdo se recoge una amplia relación de extractos de noticias de prensa que acreditan que D. Bth es el agente de D. Aqs*

*- Especial relevancia tiene también el libro titulado "...". El libro está prologado por Aqs y en él narran su experiencia personal y profesional todos y cada uno de los célebres futbolistas representados por el Sr. Bth.*

*En dicho prólogo, el futbolista, manifiesta que lleva con Bth desde el principio de su carrera. Entre otras afirmaciones vertidas en el mismo se puede citar textualmente:*

*"Antes de estar con él nadie me conocía y a partir de estar unidos las cosas se fueron dando bien por su valor, por su honestidad, por su profesionalidad. Bth siempre ha cumplido lo que ha dicho. Siempre ha sido y sigue siendo una persona muy importante en mi vida, fundamental; la persona más importante para que haya llegado a ser quien soy. Bth es de mi familia y por eso le tengo que agradecer todo desde el fondo de mi corazón, porque en el fútbol ha sido la persona que más me ha ayudado. Para mí Bth es como un padre, como un hermano, porque la relación que tengo con él es de casa, de familia, de intimidad, de todo. Podemos estar perfectamente juntos en casa, comiendo, haciendo bromas, nadando en la piscina... Es un familiar para mí, no le veo como un agente de fútbol, sino como un amigo personal, de casa, con el que comparto muchas cosas. Mi relación con él es única" (página 18).*

*Además, el artículo 19.8 del Reglamento sobre Agentes de Jugadores (aprobado por el artículo 14 del Reglamento de aplicación de los Estatutos de la FIFA), es rotundo al señalar que el agente de jugadores solo podrá representar los intereses del jugador, o del club, pero no de ambas partes, estableciendo literalmente que "8. El agente de jugadores deberá evitar cualquier conflicto de interés durante su actividad. Siempre que desarrolle la actividad de agente de jugadores, podrá representar los intereses de una sola parte. En particular, el agente de jugadores no puede tener un contrato de representación, un acuerdo de cooperación o de intereses compartidos con una de las otras partes o con uno de los otros agentes de jugadores involucrados en la transferencia de jugador o en la conclusión del contrato de trabajo."*

*De conformidad con todo lo anterior, D. Bth representaba los intereses del jugador y no del club de fútbol.*

*El hecho de que D. Bth cobre importes del Club no supone que actúe como agente del Club. De hecho, es práctica habitual que los agentes de futbolistas cobren directamente del club, en lugar de hacerlo de su cliente. Dichos pagos están contemplados expresamente en el artículo 19.4 del Reglamento sobre Agentes de Jugadores, siendo dichos pagos realizados por el club pagos realizados en nombre del jugador.*

*Muestra también de que el agente actúa en representación del jugador es la forma de remuneración del agente. De acuerdo con el Reglamento de Agentes de jugadores (artículo 20 del Reglamento de Agentes de Jugadores), en el caso de que el agente actúe en nombre del jugador, la retribución podrá pagarse mediante un pago único o una cantidad anual cada año de duración del contrato, mientras que en el caso de que el agente actúe en nombre del club la retribución consistirá en un pago único. En el presente caso, la retribución del agente está ligada a los años de permanencia del jugador en el club, atendiendo a la duración del contrato de trabajo suscrito por el jugador, de forma que, en el supuesto de finalización del contrato de trabajo, el agente no percibirá la retribución correspondiente a los años en los que el jugador no permanezca en el club.*

*En definitiva, la remuneración se adecúa al modo de remuneración que prevé el Reglamento para el caso de que el agente actúe en nombre del jugador.*

*De acuerdo con todo lo anterior, en la negociación y firma de los contratos con el X CLUB DE FUTBOL, D. Bth representaba los intereses del jugador. Por tanto, los pagos realizados por el club retribuyen los servicios prestados por el agente al jugador. Se trata de pagos efectuados por el club en nombre del jugador, pagos contemplados expresamente en el artículo 19.4 del Reglamento de Agentes de Jugadores.*

*A la vista de todo lo anterior, considera acreditado la Inspección que don Bth es el representante de don Aqs, interviniendo en nombre de éste en la negociación y firma de los contratos con el X CLUB DE FUTBOL, razón por la cual se devengan unas retribuciones anuales a favor del agente. De acuerdo con lo anterior, toda vez que don Aqs era el cliente de don Bth, debe ser él quien satisfaga sus retribuciones, concluyéndose, por tanto, que los pagos satisfechos por el X CLUB DE FUTBOL a la entidad Y ... LIMITED son pagos realizados en nombre de don Aqs*

*Dado que las cantidades satisfechas por el club a D. Bth lo han sido por los servicios prestados por el agente al jugador Aqs y que dichas cantidades deberían haber sido satisfechas por el jugador directamente a su representante pero fueron pagadas por el X CLUB DE FUTBOL por cuenta del jugador, constituyen retribuciones del trabajo que el club paga al jugador. En otras palabras, los pagos efectuados por el X CLUB DE FUTBOL son una mayor retribución del jugador, pues constituyen el abono de las comisiones que deberían pagarse por el citado jugador a su agente representante.*

*El concepto de rendimiento de trabajo a efectos del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes es, por aplicación del artículo 13.3 LIRNR, el mismo que el concepto de rendimiento de trabajo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este sentido, el artículo 17 de la Ley del IRPF dispone:*

*"1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".*

*De esta forma, evitando que el pago a D. Bth sea realizado por D. Aqs, se evita que las cantidades satisfechas a D. Bth a través de la sociedad Y ... LIMITED INTERNATIONAL LIMITED pasen por la base imponible de Aqs Sin embargo, así debe ser, porque D. Bth está prestando un servicio contratado por D. Aqs, por lo que es este el que debe pagar tal servicio, de forma que, si tal servicio se está pagando por el X CLUB DE FUTBOL, dicho pago está realizándose en nombre de D. Aqs>*

Por tal concepto el interesado dejó de declarar las siguientes cantidades en concepto de rendimientos del trabajo personal:

2011: 842.489,00 euros, y cuota tributaria correspondiente no declarada de 202.197,36 euros

2012: 842.489,00 euros, y cuota tributaria correspondiente no declarada de 208.516,03 euros

2013: 2.157.511,00 euros y cuota tributaria correspondiente no declarada de 533.983,97 euros

2014: 1.500.000,00 euros y cuota tributaria correspondiente no declarada de 371.250,00 euros.

**CUARTO.-** Consecuencia de lo anterior, se impone una sanción al obligado tributario por la comisión, en cada uno de los períodos comprobados, de la infracción prevista en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184.2 de la LGT, se aprecia ocultación en la conducta anteriormente referida al haber omitido en sus declaraciones parte de los rendimientos obtenidos, y por ello ha ocultado a la Administración tributaria parte de los elementos del hecho imponible,

de tal forma que la determinación de la deuda tributaria sólo ha sido posible a través de la investigación llevada a cabo por la Inspección de los tributos.

En cuanto a la incidencia de la ocultación, se considera que es del 100% en todos los periodos, porque existe ocultación en el ajuste regularizado del que deriva la cuota dejada de ingresar que se sanciona en el acuerdo en virtud del artículo 191 de la LGT, lo que supone, al ser superior al 10%, la concurrencia de la misma, y en consecuencia dado que existe ocultación y la base de la sanción es superior a 3.000 euros, la sanción se califica como GRAVE de conformidad con lo establecido en el apartado 3 del artículo 191 de la LGT que dispone: "3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación", con un incremento de puntos porcentuales del 25 por ciento conforme a lo dispuesto en el artículo 187.1.b) de la LGT.

El interesado no presentó alegaciones a la propuesta de sanción.

**QUINTO.-** En la reclamación presentada en única instancia ante este TEAC (*per saltum*) contra el acuerdo sancionador el reclamante alega, en sin tesis:

a) Que la cuota resultante del Acuerdo de Liquidación fue de cero euros y ello porque se le permitió deducirse de la cuota el importe de las retenciones exigidas al Club en la Liquidación Retenciones. Este hecho dio lugar a que no fuera objeto de impugnación dicho acuerdo, lo que no impide que en el procedimiento sancionador se procedan a discutir los hechos y fundamentos de dicho Acuerdo de Liquidación, máxime cuando derivan de una Acta firmada en disconformidad y, en consecuencia, ahora impugna los hechos contenidos en el acuerdo y se opone a la calificación realizada por la Inspección de los pagos efectuados por el X CLUB DE FUTBOL a Y ... LIMITED como mayor retribución salarial del obligado tributario.

b) Que no se ha motivado ni desde luego probado suficientemente por parte de la Inspección la culpabilidad en relación con la infracción supuestamente cometida, todo ello derivado de la falta de motivación del propio acuerdo de liquidación, por falta de prueba de la relación entre Y ... LIMITED y el reclamante, y por tanto procedería anular el acuerdo sancionador impugnado.

c) Falta de tipicidad y ausencia de culpabilidad.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**SEGUNDO.-** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La procedencia de las sanciones impuestas por los ejercicios 2011 a 2013.

**TERCERO.-** En el acuerdo sancionador, tal y como se ha descrito en los Antecedentes de Hecho, el importe regularizado deriva de la imputación al obligado tributario de los pagos satisfechos por el X CLUB DE FUTBOL al agente del jugador en nombre y por cuenta del jugador y que constituyen un rendimiento de trabajo del jugador, y que no fueron declarados en las autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario según acuerdo de liquidación de fecha 01/06/2017 que tiene su origen en el acta de disconformidad con número de referencia A02-....

El reclamante en primer lugar plantea que la Inspección interpreta erróneamente el Reglamento de Agentes de Jugadores (RAJ), considerando que impone un régimen de incompatibilidad a los agentes de manera que solo pueden representar los intereses de una de las partes. De hecho, el nuevo Reglamento de la FIFA en vigor desde 01/04/2015 implementado en España a través de un Reglamento aprobado por la Real Federación Española de Fútbol ya contempla la posibilidad de que el intermediario (se recoge expresamente esta denominación) actúe en una misma operación en nombre de las dos partes. De esta forma, a juicio del reclamante, debe extenderse la nueva redacción como criterio interpretativo del anterior Reglamento.

Respecto de esta cuestión este Tribunal en resolución de 10-07-2029 RG 00-03548-2017 DYCTEA expresa:

*<El Reglamento sobre los Agentes de los Jugadores (RAJ) vigente hasta el 01/04/2015, aprobado por el Comité ejecutivo de la FIFA en su sesión del 29/10/2007, con entrada en vigor el 01/01/2008, establece en su artículo 19, denominado "Contrato de representación":*

*«1. Un agente de jugadores podrá representar a un jugador o a un club únicamente mediante la suscripción de un contrato de representación con dicho jugador o club. (...)*

*4. El contrato de representación deberá establecer de forma explícita quién pagará al agente de jugadores y de qué manera. Se deberá tomar en cuenta toda legislación aplicable en el territorio de la asociación. El pago deberá ser realizado exclusivamente por el cliente del agente de jugadores de manera directa al agente de jugadores. No obstante, tras la conclusión de la transacción objeto del contrato, el jugador podrá dar su consentimiento escrito al club para que pague al agente de jugadores en su nombre. El pago realizado en nombre del jugador deberá ser acorde a las condiciones generales de pago consentidos por el jugador y el agente de jugadores. (...)*

*8. El agente de jugadores deberá evitar cualquier conflicto de interés durante su actividad. Siempre que desarrolle la actividad de agente de jugadores, podrá representar los intereses de una sola parte. En particular, el agente de jugadores no puede tener un contrato de representación, un acuerdo de cooperación o de intereses compartidos con una de las otras partes o con uno de los agentes de jugadores involucrados en la transferencia de jugador o en la conclusión del contrato de trabajo.»*

*Y en el artículo 20 RAJ, denominado "Remuneración":*

*"1. La cuantía de la remuneración de un agente de jugadores, que ha sido contratado para actuar en nombre de un jugador, se calculará en función de los ingresos brutos anuales del jugador, incluida cualquier prima por contrato que el agente de jugadores haya negociado para él en el contrato de trabajo...*

*2. El agente de jugadores, y el jugador deberán decidir por adelantado si el jugador pagará al agente de jugadores un pago único al comienzo del contrato de trabajo que el agente de jugadores ha negociado para el jugador o si le pagará una cantidad anual al final de cada año de duración del contrato.*

*(...)*

*4. Si el agente de jugadores y el jugador no consiguen llegar a un acuerdo sobre la cuantía de la remuneración a pagar o si el contrato de representación no prevé dicha remuneración, el agente de jugadores tendrá derecho al pago de una compensación que ascenderá al 3% de los ingresos descritos en el apartado 1 anterior que el jugador deba recibir del contrato de trabajo negociado o renegociado por el agente de jugadores en su nombre.*

*5. El agente de jugadores que ha sido contratado por un club deberá ser remunerado por sus servicios mediante un único pago que será acordado previamente".*

*Asimismo, el artículo 22.3 del Reglamento de la FIFA establece:*

*«3. Todo agente de jugadores deberá asegurarse de que su propio nombre y firma, y el nombre de su cliente aparezca en los contratos suscritos que sean resultado de toda transacción en la que él participe.»*

*De todo lo anterior, cabe concluir que la normativa de la FIFA vigente hasta 01/04/2015, de obligado cumplimiento para los clubes de fútbol de acuerdo con la normativa interna española, permitía que un agente actuase como representante de un jugador o de un club, pero sujeto a un régimen de estricta incompatibilidad, de suerte que un mismo agente sólo podía actuar como representante de una de las partes. Efectivamente, la nueva normativa de la FIFA sobre los intermediarios, en vigor a partir de 01/04/2015 supuso un cambio en la regulación del régimen de incompatibilidades de los agentes, al permitir, como novedad, la prestación simultánea de servicios a ambas partes, con el cumplimiento de unos requisitos de transparencia. No obstante, ha de entenderse que la nueva regulación modifica el régimen anteriormente vigente, sin que sea posible su aplicación retroactiva mediante criterios interpretativos como pretende la reclamante.*

*(...)>*

Por lo expuesto procede desestimar lo alegado por el reclamante en este punto y, en consecuencia, siendo indiscutible que la doble representación está prohibida, cuando un agente de jugadores interviene lo hará bien en representación e interés del jugador o bien en representación e interés del Club. Por tanto, según se desprende del acuerdo de liquidación (firme al no haberse impugnado por

el interesado), en la negociación y firma de los contratos con el X CLUB DE FUTBOL D. Bth representaba los intereses del jugador y por ello los pagos realizados por el club retribuyen los servicios prestados por el agente al jugador y son una mayor retribución del jugador, pues constituyen el abono de las comisiones que deberían pagarse por el citado jugador a su agente representante.

El obligado en la fecha de presentación de sus autoliquidaciones no declaró los rendimientos de trabajo anteriormente referidos dejando de ingresar a la Hacienda Pública los importes correspondientes, lo que dio lugar a la liquidación practicada.

**CUARTO.-** Expuesto lo anterior, la conducta del obligado se hallaba tipificada en el artículo 191 de la LGT, siendo dicha conducta antijurídica en cuanto que, a través del incumplimiento de las normas jurídicas detalladas en el acuerdo, fue lesionado el bien jurídico protegido. Ahora bien, el artículo 178 de la LGT establece como uno de los principios rectores de la potestad sancionadora el de responsabilidad, desarrollado en el artículo 179 de la LGT. Por lo que se refiere a la concurrencia del citado principio de responsabilidad identificado con el elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario, el artículo 183 de la LGT dispone que son 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.

El Tribunal Constitucional tiene declarado, en Sentencia nº 76 de 26 de abril de 1990, que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias "*ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985*", añadiendo que, por el contrario, "*en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia)*". El Tribunal Supremo, en numerosas sentencias, entre ellas la de 8 de mayo de 1987, vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halla amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. La Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988 asumió tal doctrina, señalando que la sanción exige carácter doloso o culposo de la conducta de la persona a quien haya de imponerse y que, en particular, no se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que haya declarado correctamente o haya recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión, materialmente típica, a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entienda vulnerada por el sujeto pasivo.

En tal sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2008 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 317/2004), recordando la precedente jurisprudencia, expone que si la norma tributaria es de expresión oscura o se presta a una interpretación razonable por parte del contribuyente, frente al parecer sostenido por la Administración, cobra vigor el elemento voluntarista que alienta el derecho sancionador y ha de excluirse la sanción para quien ha obrado con diligencia cumpliendo sus deberes tributarios y actuando al amparo de una interpretación razonable de la norma. Por otra parte, recuerda la citada sentencia que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad.

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública y uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa. Como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de mayo de 1987 "*... nuestro sistema de sanciones tributarias es un sistema de carácter evidentemente subjetivo en el que se precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo para la existencia de la infracción*".

Aplicando los criterios sucintamente expuestos al presente caso, concurre el elemento subjetivo de culpabilidad necesario para apreciar la comisión de las infracciones sancionadas, concurrencia que se encuentra específica y detalladamente motivada en el acuerdo sancionador impugnado, frente a lo alegado. Así, son mínimas las necesidades de motivación de la culpabilidad concurrente en operativas como la aquí analizada de sistemática ocultación de elementos esenciales de la obligación tributaria, ya que el obligado tributario no ha incluido en sus declaraciones de IRPF (modelo 150) de 2011 a 2014 la retribución satisfecha por el X CLUB DE FUTBOL al agente del jugador, en nombre del mismo. En el curso de las actuaciones inspectoras ha quedado acreditado que don Don Bth fue representante de Don Aqs durante los ejercicios comprobados, por lo que, toda vez que Don Aqs era el cliente de Don Bth, debe ser él quien satisfaga sus retribuciones, entendiéndose, por tanto, que los pagos satisfechos por el X CLUB DE FUTBOL a la entidad Y ... LIMITED lo son como pagos realizados en nombre de Aqs

De esta forma, evitando que el pago a Don Bth sea realizado por Don Aqs, se evita que las cantidades satisfechas a Don Bth a través de la sociedad Y ... LIMITED INTERNATIONAL LIMITED pasen por la base imponible general de Don Aqs No solo lo expresa el Reglamento de Agentes de Jugadores, sino que Don Bth está prestando un servicio contratado por Don Aqs, por lo que este es el que debe pagar tal servicio, de forma que, si tal servicio se está pagando por el X CLUB DE FUTBOL, debe entenderse que dicho pago está realizándose en nombre de Don Aqs

Procede por lo expuesto la confirmación de la concurrencia de culpabilidad en la conducta enjuiciada, no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, rechazando las alegaciones sobre la falta de culpabilidad y la falta de motivación de dicha culpabilidad en el acuerdo sancionador.

**QUINTO.-** Sin embargo, en cuanto a la cuantificación de las sanciones procedentes, debe analizarse si se han cuantificado correctamente las bases de sanción. El artículo 191.1 de la LGT tipifica como infracción tributaria "*dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo*". El referido precepto legal considera base de sanción "*la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción*" y, partiendo de que la correcta cuantificación de la cuota tributaria se ha efectuado por la Inspección en el correspondiente Acuerdo de liquidación, el art. 8.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004 de 15 de octubre (RGRST) establece taxativamente que, en caso de que la totalidad de los ajustes sean sancionables, cual es el caso, la base de sanción "*será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada*".

Pues bien, en el acuerdo sancionador impugnado, se han considerado bases de sanción 202.197,36 euros en 2011, 208.516,03 euros en 2012, 533.983,97 euros en 2013 y 371.250,00 en 2014, pese a que la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, es 0 euros en cada uno de los ejercicios regularizados, sancionando por tanto una parte por dejar de ingresar sin que exista resultado de dejar de ingresar en la regularización inspectora. Tal diferencia se basa en el artículo 99.5 de la Ley 35/2006 aplicado por la Inspección a efectos sancionadores cuando no ha sido tenido en cuenta en la regularización. Así motiva el Acuerdo que:

*<El hecho de que en la liquidación practicada en el acuerdo de liquidación se hayan minorado las retenciones regularizadas al X CLUB DE FUTBOL, no resultando por ello cuota a ingresar alguna, en nada afecta a la comisión de la infracción anteriormente referida.*

*En este sentido, y como se ha expuesto, el obligado en la fecha de presentación de sus autoliquidaciones no declaró los rendimientos de trabajo regularizados en el acuerdo de liquidación anteriormente referido, estando obligado a ello, sin que haya tributado por las rentas obtenidas, a lo que estaba obligado. Dicho dejar de ingresar se debe a la actuación concertada del club y jugador que han tratado de presentar una remuneración al jugador como un pago del club al agente del jugador en nombre propio no practicándose ninguna retención al jugador por dicha remuneración.*

(...)

*Ambos son responsables de haber cometido cada uno de ellos una infracción por dejar de ingresar, infracción que le es imputable a cada uno de ellos por quedar acreditado en ambos la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad y por la existencia de una actuación concertada del club y del jugador que han tratado de presentar una remuneración al jugador como un pago del club al agente del jugador en nombre propio no practicándose ninguna retención al jugador por dicha remuneración. El que la deuda tributaria sea única y se exija sólo una vez para evitar el enriquecimiento injusto de la Administración, no impide que cada uno haya cometido una infracción sancionable.>*

Sin embargo, el principio de legalidad sancionadora en su vertiente material, que afecta también a la cuantía de las sanciones (artículos 25.1 CE y 27.2 Ley 40/2015), impide efectuar una interpretación como la sostenida en el Acuerdo, prescindiendo del literal del art. 8.1 RGRST, que expresa:

*<Artículo 8. Cálculo de la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*1. 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, salvo en los supuestos previstos en el apartado siguiente.*

*2. Cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.*

*(...)>*

El presente caso es diferente al de la sanción por la infracción consecuencia de la regularización realizada al obligado a retener, que no ha practicado las retenciones a que estaba obligado, o las ha practicado por un importe inferior al debido, cuando no resulta exigible el pago de la liquidación porque la exigencia de este pago da lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración, como consecuencia de la conducta de otro obligado tributario distinto, que es el perceptor de los rendimientos sujetos a retención, al presentar éste las autoliquidaciones correspondientes a su imposición personal sin deducirse las retenciones que debieron serle practicadas. La razón es que en dicho supuesto el infractor, que es el obligado a retener, debió consignar cantidades en su autoliquidación por retenciones, sin perjuicio de que pueda no exigirse la liquidación como consecuencia del enriquecimiento injusto, por la conducta de otro obligado, el contribuyente retenido. Por ello, la base de la sanción es la cantidad a ingresar que en su momento debió consignarse en dicha autoliquidación por retenciones que debió presentar el repetido obligado a retener, como señala la resolución de este TEAC de 26-06-2012 RG 00-02544-2010 DYCTEA, dictada en unificación de criterio, que establece:

*<Regularizada por la Administración la situación tributaria de un obligado a retener, que no ha practicado las retenciones a que estaba obligado, o las ha practicado por un importe inferior al debido, y no resultando exigible el pago de la liquidación, pues la exigencia de este pago da lugar, o puede dar lugar, a un enriquecimiento injusto de la Administración (como consecuencia de la conducta de otro obligado tributario distinto, el perceptor de los rendimientos sujetos a retención, al presentar éste las autoliquidaciones correspondientes a su imposición personal sin deducirse las retenciones que debieron serle practicadas), no procede anular automáticamente la sanción que deriva de esa regularización al retenedor, sino que, por el contrario, puede mantenerse esa sanción, siempre que concurren los demás elementos precisos para ello, en particular la acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad del obligado a practicar la retención.*

*La infracción cometida es la tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, siendo la base de la sanción (de conformidad con el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004 por el que se regula el Reglamento sancionador) la cantidad a ingresar que en su momento debió consignarse en la autoliquidación por retenciones que debió presentar el obligado a retener, cantidad que ha sido determinada por la Administración en la regularización llevada a cabo.>*

Por otro lado, este TEAC considera que no resulta de aplicación el criterio relativo a la base de sanción contenido en la resolución de este TEAC de 07-05-2015 RG 00-02739-2014 DYCTEA, dictada en unificación de criterio, según el cual:

*<De conformidad con los principios de tipicidad, responsabilidad y no concurrencia, recogidos en los artículos 129, 130 y 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 178 a 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, habiendo sido sancionada una persona o entidad por incumplir su obligación de practicar retención sobre las rentas que ha satisfecho, las retenciones objeto de sanción en sede de la pagadora no deben minorarse de la base de la sanción a imponer, en su caso, al perceptor de las rentas/obligado a soportar la retención, en aquellos supuestos en los que la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable tanto al retenedor como al perceptor>*

La razón es que dicho criterio parte de una regularización en la que, conforme a la jurisprudencia, no se permite la deducción de retenciones al obligado principal que no son exigidas al retenedor y, por ello, la base de sanción de aquél, sin obviar el artículo 8.1 RGRST, debe ser la total obligación principal no ingresada. En cambio, en el presente caso, las retenciones fueron exigidas a la retenedora, e iniciado un procedimiento inspector al obligado principal en el que sí se admitió la deducción de tales retenciones, en evitación del enriquecimiento injusto de la Administración, por lo cual la base de sanción debe ser la cantidad dejada de ingresar que resulta de tal regularización. Lo contrario supone ir en contra del citado artículo 8.1 del RGRST.

Puede aludirse a la diferencia injustificada de trato en uno y otro caso (en función de si son regularizadas previamente y exigidas las retenciones al retenedor) resultante precisamente del criterio unificado por el TEAC en el sentido antes expuesto, pero ello no debe implicar forzar el tenor literal del artículo 191.1 de la LGT e inaplicar el artículo 8.1 del RGRST, en contra del sujeto infractor.

Procede por lo expuesto estimar en este punto la reclamación y la anulación del acuerdo sancionador impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.