



Criterio 1 de 1 de la resolución: **08/10029/2017/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAR de Cataluña**

Fecha de la resolución: **11/03/2021**

Asunto:

LGT. Opciones. Posibilidad de cambio de imputación temporal. Aplicación de la cláusula rebus sic stantibus en ausencia de sanción.

Criterio:

En caso de cambio de calificación en el IRPF de los rendimientos -derivados de la cesión de derechos de imagen de un futbolista profesional en este caso- declarados como del capital (exigibilidad) a actividades económicas (I. Sociedades o cobros y pagos), cuando tal errónea calificación no es objeto de sanción, la jurisprudencia del TS actual obliga a admitir que el obligado opte por el criterio de cobros y pagos, no siendo automática la aplicación del criterio de devengo.

SSTS 15.10.2020, casación nº 6189/2017; 21.10.2020, casación nº 327/2019 y 29.10.2020, casación nº 4648/2018.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

119.3

119.3

RD 439/2007 IRPF Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

7

Conceptos:

Calificación

Criterio de cobros y pagos

Devengo

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

Imputación temporal

Jurisprudencia

Opciones

Rendimientos de actividades económicas

Rendimientos de capital mobiliario

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña

IRPF SOCIEDADES

FECHA: 11 de marzo de 2021

PROCEDIMIENTO: 08-10029-2017; 08-13808-2017; 08-13809-2017; 08-13810-2017; 08-13811-2017; 08-13812-2017; 08-13813-2017; 08-13814-2017

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: PRIMERA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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

Las reclamaciones a que responde la presente Resolución han sido interpuestas contra dos Acuerdos dictados por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, por los conceptos de liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) de 2011 a 2014 y de imposición de sanciones tributarias resultantes.

Cuantía: 514.385,86 euros (la de mayor importe, liquidación 2013)

Referencias: ... (Acta); ... (sanciones)

Liquidaciones: ... (Acta); ... (sanciones)

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el seno del procedimiento inspector de comprobación e investigación iniciado al obligado el 24.6.2016 por IRPF 2011-2014 con alcance general, en fecha 16.5.2017 le fue extendida Acta de disconformidad (...) por dicho concepto y periodos, de la que el 29.9.2017 resultó dictado el Acuerdo de liquidación provisional de referencia, notificado el 6.10.2017.

SEGUNDO.- Las actuaciones seguidas al obligado, futbolista profesional fichado por **XZ** el ..., procedente de **TW**, lo han sido de forma paralela a las de su entidad vinculada **QR SL**, respecto de la que no constan recurridos los resultados de tal procedimiento.

Las causas de regularización son dos:

a) La calificación como rendimientos de actividades económicas, e imputación en función del devengo, de los rendimientos obtenidos de tal entidad (constituida el 15.12.2011 y participada en un 40% por **D. Axy**, siendo los restantes socios sus padres (25% cada uno) y su hermano (10%)) por la cesión el 23.12.2011 de sus derechos de imagen, que habían sido declarados en 2014 como rendimientos del capital mobiliario y con una reducción por irregularidad del 40%.

Ello determinó unos ajustes positivos de 341.870, 45 euros en 2012, 729.476,73 euros en 2013 y 774.612,51 euros en 2014, así como la imputación proporcional de las retenciones practicadas en 2014, mientras que se eliminó el rendimiento del capital mobiliario reducido declarado en 2014 por 1.141.407,83 euros, así como la parte de las retenciones imputadas por la Inspección a 2012 y 2013 (162.393,68 euros).

b) La imputación como rendimientos del trabajo (277.695,00 euros en 2013 y 257.125,00 euros en 2014) del 85% del importe satisfecho al agente del futbolista, **D. Bts**, a través de la entidad **NP SL**, por **XZ**, considerando la Inspección acreditada la simulación de servicios retribuidos de tal agente al club de fútbol (documentados en un denominado "*contrato de representación y gestión*" suscrito el 5.7.2012) dado que los importes satisfechos a tal persona constituían la comisión que el futbolista y su entidad cesionaria de derechos de imagen debían pagar a su agente, con el que constan los contratos de representación, pero no el pago directo por el jugador de honorario alguno, por el fichaje por **XZ**.

TERCERO.- Trayendo causa del ajuste relativo a los rendimientos del trabajo disimulados, en fecha 19.5.2017 fue incoado al obligado un procedimiento sancionador abreviado que concluyó el 16.10.2017 mediante la notificación de un Acuerdo por el que se le imponían dos sanciones por la comisión de otras tantas infracciones tributarias graves de las tipificadas en el art. 191 Ley 58/2003.

El citado Acuerdo motiva la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta sancionada como sigue, tras la correspondiente exposición de tipo teórico:

"En el presente caso, en la conducta consistente en la incorrecta declaración de los ingresos obtenidos por el obligado tributario por la cesión de sus derechos de imagen, no se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad, puesto que declaró la totalidad de los mismos, como rendimientos del capital mobiliario, en el ejercicio 2014, aplicándose la reducción del 40% al considerar que dichos rendimientos tenían el carácter de irregulares. Tras las actuaciones realizadas, se ha podido comprobar que dichos rendimientos deben calificarse como rendimientos de la actividad económica, sin que tengan la consideración de irregulares, y siendo el criterio de imputación temporal aplicable el del devengo. No obstante, se entiende que la conducta del obligado tributario pudo basarse en una interpretación razonable de la norma, por lo que no se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad necesario para sancionar su conducta.

*Por otra parte, en las negociaciones para la contratación del obligado tributario por **XZ**, en representación del **Sr. Axy** intervino su agente o representante, la sociedad **NP SL**, correspondiendo en consecuencia el pago de la retribución de los servicios del agente al obligado tributario, el cual es su cliente y en cuya representación e interés interviene.*

*Sin embargo, a pesar de haberse comprobado que **NP SL** presta un servicio de representación al **Sr. Axy** en la negociación de sus contratos, no se ha obtenido prueba alguna de que el jugador haya satisfecho el importe de la contraprestación por los servicios recibidos. Las retribuciones de los servicios del agente, por su intervención en dichas negociaciones, en representación e interés del obligado tributario, fueron satisfechas por el club en nombre y por cuenta del obligado tributario, sin que éste consignase en las declaraciones presentadas por el IRPF de 2012 a 2014 las retribuciones implícitamente percibidas del club mediante las retribuciones que satisfizo al agente en su nombre y por su cuenta, retribuciones que el club nunca hubiese satisfecho sin el acuerdo o consentimiento previo del obligado tributario.*

*La única razón para que **XZ** acceda a satisfacer la retribución por unos servicios de los que no es destinatario, sino que se realizan a favor del **Sr. Axy** por la negociación de su contrato de trabajo, es porque dichos pagos se hagan en nombre y por cuenta del jugador. Así, siendo habitual que la retribución de los jugadores de fútbol se negocie en términos netos, el jugador y el club acuerdan que la retribución del representante de aquí sea satisfecho directamente por **XZ**. Esto es, en lugar de incluir en la nómina del jugador el importe total que debe*

representante de aquel sea satisfecha directamente por **XZ**. Esto es, en lugar de incluir en la nómina del jugador el importe total que debe satisfacerle el club, la parte que el jugador debe destinar al pago de su representante se excluye del importe que el club declara pagar al futbolista, entregándose directamente al representante de éste, todo ello con el acuerdo o consentimiento previo del jugador.

Por todo ello, se considera que existe simulación en la celebración del contrato suscrito por el club con el representante del jugador, la sociedad **NP SL**, en fecha 05/07/2012, el cual exclusivamente sirve para sustentar los pagos realizados por **XZ** a dicha sociedad.

Dichos pagos resultan ser la contraprestación de los servicios recibidos dicha sociedad por **Axy**.

Como apoyo a la tesis relativa a la existencia de simulación en el contrato celebrado entre **NP** y **XZ**, hay que hacer referencia a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 20/11/2014, ...

De todo lo anteriormente expuesto se concluye que el pago de las comisiones que satisface **XZ** a **NP SL** por cuenta de **D. Axy**, por su intervención en la negociación de su contrato de trabajo con dicho club, constituye rendimientos del trabajo satisfechos por el club al jugador, siendo éste conocedor de que se trata del pago de unos servicios que le corresponden a él, pero que con su consentimiento, son satisfechos en su nombre por el club, disminuyendo de esta forma los rendimientos del trabajo que el club le satisface de forma directa.

Y no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la referida Ley 58/2003, con relación a la conducta consistente en no incluir entre sus rendimientos del trabajo personal el importe de las comisiones que **XZ** pagaba a su representante en su nombre, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario.

Sin embargo, aunque la cuota dejada de ingresar por este concepto supera el importe de 120.000 euros en el ejercicio 2013, se considera que no procede presentar denuncia por delito fiscal, dado que en términos de capacidad contributiva, si bien el pago a representantes supone un gasto no deducible por producirse en el ámbito de los rendimientos de trabajo que tienen los gastos deducibles con carácter tasado, lo cierto es que son gastos correlacionados con los ingresos y que en otro tipo de relaciones laborales especiales como son las de artistas en espectáculos públicos, podrían haber sido objeto de deducción en caso de acreditar ordenación de medios...".

CUARTO.- Disconforme con los Acuerdos dictados el interesado interpuso las presentes reclamaciones económico-administrativas en fecha 27.10.2017 (la referencia nº 08/10029/2017 ha sido reservada para la liquidación de 2013, habiéndose desglosado las nº 08/13808/2017, 08/13809/2017 08/13810/2017 08/13811/2017 08/13812/2017 08/13813/2017 y 08/13814/2017 para las liquidaciones 2011, 2012 y 2014 y para el Acuerdo sancionador, periodos 2013, 2011, 2012 y 2014, respectivamente), las cuales fueron acumuladas en orden a su tramitación y resolución conjuntas. Seguido el procedimiento por sus cauces legales y reglamentarios fueron puestas de manifiesto las actuaciones al reclamante, el cual presentó el 14.5.2018 un escrito de alegaciones, que obra en el expediente y aquí se da por reproducido (con una corrección de la cita de un precepto errónea, por escrito presentado el 29.11.2018), ampliadas mediante otro escrito de 1.3.2019 (relativo a la imputación temporal de los rendimientos de la actividad económica regularizados, advirtiendo de una Sentencia del TSJ de Castilla-León y de una Resolución del TEAC), igualmente obrante en el expediente, y ampliadas de nuevo mediante escrito presentado el 1.8.2019 (también sobre los rendimientos de la actividad económica regularizados, en este caso sobre su calificación, dando noticia de una Sentencia de la Audiencia Nacional de 13.5.2019), alegando en síntesis:

A) Contra la liquidación:

- Incorrecta calificación de los rendimientos como de actividades económicas: en síntesis considera el reclamante que la prestación principal es la cesión de sus derechos de imagen, por lo que obtiene rentas pasivas, siendo secundarias o accesorias otras prestaciones, no existiendo ordenación de medios de producción por cuenta propia. De calificarse así, debería admitirse la aplicación de la reducción por irregularidad, frente al criterio de la Inspección, según el literal del art. 26.2 Ley 35/2006 y la doctrina de la Dirección General de Tributos.
- Subsidiariamente, debe admitirse que el contribuyente aplique a los rendimientos de actividades económicas el criterio de caja, imputando todo a 2014, pues dicha opción no pudo realizarse con anterioridad dado que la previa calificación determinaba la imputación en función de la exigibilidad (2014).
- Improcedente imputación al reclamante de los importes percibidos por Interstar, en esencia negando la simulación y afirmando que "**D. Axy** y su familia decidieron negociar directamente el contrato con **XZ**, con el apoyo de abogados, sin la intervención de sus agentes". Se alude a distintos datos que contradirían la tesis inspectora (que el contrato con el agente sea del mismo día del contrato laboral y de cesión de derechos de imagen, y no anterior; que la retribución al representante del jugador convenida con éste sea del 10% y sin embargo lo satisfecho por el club sea el 5%; actuaciones anteriores de la Inspección con el club no regularizaron tal concepto). Explica los servicios que retribuía el club al agente con el 5% del sueldo del jugador: "No es extraño que los clubes realicen este tipo de operaciones con agentes, máxime cuando se trata de jóvenes con alto poder adquisitivo, llegados a una gran ciudad, rodeados de fama y que pueden ver como una vida disipada puede llevarse al traste su carrera profesional".

B) Contra el Acuerdo sancionador: Respecto del único ajuste considerado como sancionable, los rendimientos del trabajo, se alega en síntesis ausencia de culpabilidad y haber actuado basado en la confianza legítima por actuaciones anteriores de la Inspección que no habían regularizado tal concepto.

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.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la legalidad de los Acuerdos impugnados y en particular 1) si es correcta la calificación como rendimientos de actividades económicas de las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen; 2) si en caso afirmativo, puede aplicarse el criterio de cobros y pagos en su imputación temporal; 3) si ha quedado acreditada la simulación declarada respecto de los rendimientos para retribuir al agente del jugador y 4) si las sanciones impugnadas son ajustadas a Derecho.

CUARTO.- Respecto de la primera cuestión planteada, la calificación de las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen por el jugador, la parte sostiene que deben ser calificados como rendimientos del capital mobiliario del art. 25.4 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF), por no existir ordenación por cuenta propia de factores de producción. Ello conllevaría, según el reclamante, la posibilidad de aplicar una reducción del 40% por periodo de generación superior a dos años. En cambio, la Inspección los ha calificado como rendimientos de actividades económicas aplicando el criterio jurisprudencial a los hechos acreditados según el cual, de existir otras prestaciones de servicios relevantes junto con la cesión del derecho de imagen, existe tal ordenación, negando la referida reducción por obtenerse tal tipo de rendimientos con regularidad y habitualidad.

El art. 25.4 d) LIRPF califica como otros rendimientos del capital mobiliario, a integrar en la renta general del periodo, "[l]os procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica".

El art. 27.1 LIRPF contiene la definición de rendimientos de actividades económicas, "aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas".

La cuestión, por tanto, es de prueba de la base fáctica, determinar si el jugador ha sido mero perceptor de rentas pasivas o si ha ordenado por cuenta propia medios de producción, aunque sólo sea su aportación personal, para prestar en el mercado servicios relacionados con sus derechos de imagen. No debe olvidarse, sin embargo, que la exigencia de uno u otro nivel e intensidad de tales servicios para que exista actividad económica es discutida, y existe doctrina jurisprudencial contraria a lo propugnado por el reclamante, si bien el Auto del Tribunal Supremo de 11.6.2020 ha admitido un recurso de casación (nº 7113/2019), interpuesto por un compañero de trabajo de **D. Axy**, precisamente frente a la SAN de 13.5.2019, que confirmaba la existencia de rendimientos del capital, invocada por el reclamante en su segundo escrito de alegaciones complementarias. Dicho Auto razona (el resaltado es nuestro):

"QUINTO.- 1. La sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de abril de 2009 (rec. 219/2006; ES:AN:2009:1796) entendió, en relación con la calificación de los rendimientos obtenidos por determinadas acciones realizadas por un sujeto que había cedido sus derechos de imagen a una sociedad vinculada, que: "(...) **esas actividades publicitarias, de asesoramiento y otras complementarias van más allá de aquella cesión [de derechos de imagen].** Así el sujeto pasivo se obliga a una prestación más completa, que requiere su intervención activa como el spot para Nutrexp y en el caso de Nike la amplia gama de actividades a que venía obligado, informes orales o escritos referentes a los productos Nike, apariciones anuales relacionadas con la publicidad o bien la producción de anuncios publicitarios o materiales, charlas, sesiones para la producción de anuncios televisivos o videos, etc., que son propios de un contrato de prestaciones de servicios y constituyen una actividad profesional y que por tal debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

2. La sentencia de esta Sala de 11 de octubre de 2012 (rec. cas. 3278/2009; ES:TS:2012:6931), que desestima el recurso de casación frente a la sentencia citada en el apartado anterior, indicó:

"Resume[...] acertadamente la parte recurrente el pronunciamiento impugnado en tanto el mismo se basa en el examen de los contratos celebrados entre las partes para llegar a la conclusión de que el jugador se compromete a realizar una serie de prestaciones que exceden de la cesión de los derechos de imagen y por tanto retribuidos, imputando la totalidad de los rendimientos al jugador recurrente. Contra dicho parecer de la Sala de instancia se alza la parte recurrente considerando que no es correcta la calificación que del contrato ha realizado la Sala de instancia, puesto que procede calificar el contrato entre las empresas como contrato con prestación a cargo de tercero, en el que las contraprestaciones convenidas son completamente accesorias a las previas cesiones del derecho de imagen, sin que exista justificación del porque dicha calificación y dejando vacío de contenido el contrato principal al imputar íntegramente las cantidades pactadas al jugador. Sin que las resoluciones judiciales que transcribe la Sala sean de aplicación al caso. Se construyen una realidad contractual en el vacío, sin reseñar cuál es el mecanismo tributario por el que el jugador ha de integrar dichas cantidades, simulación, imputación, régimen de vinculadas..., ni se cita artículo alguno que sustente la posición de la parte Audiencia Nacional. En definitiva, procede considerar válido el contrato original de cesión del derecho de imagen, cuando estas cesiones se proyectaron en el tiempo se generaron unas contraprestaciones que no tuvieron al jugador como destinatario, sin que este recibiera cantidad alguna de Empredimientos ni de Overseas.

Como se ha indicado no se cuestionan los hechos, que se reflejan en la sentencia de instancia siguiendo los dictados del TEAC, frente a la apariencia de los contratos celebrados entre las empresas, **ningún reparo jurídico cabe realizar para que la Sala de instancia legítimamente concluyera que en realidad a través de la relación contractual entre las empresas, se estaba retribuyendo determinadas prestaciones del jugador que excedían de la explotación del derecho de imagen, girando unas cantidades que, dado que estaban retribuyendo dichas actividades perfectamente descritas, quedaban sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas como rendimientos por actividades profesionales".**

...

4. Por otro lado, y en relación con la tributación de los rendimientos derivados de la cesión de derechos de imagen, si bien el número de supuestos en los que se aplica el ordenamiento tributario a tales rendimientos es relativamente pequeño, se trata de una cuestión cuya aclaración resulta relevante habida cuenta de la cuantía de los importes que, por lo general, se ventilan en tales contratos de cesión. Por ello se hace aconsejable, en beneficio del principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE, **un nuevo pronunciamiento de esta Sala para, en su caso, aclarar, matizar, reforzar -o, eventualmente, corregir o rectificar- la doctrina ya fijada** en relación con la tributación de las retribuciones obtenidas por la cesión de derechos de imagen y también por otras actividades publicitarias o de asesoramiento realizadas por los deportistas de élite y otros sujetos cuya relevancia social les permite contratar determinadas acciones retribuidas en el ámbito de la comunicación social.

...

1º) Admitir el recurso de casación tramitado con el número RCA/7113/2019, preparado por la representación procesal de D. Isidoro, contra la sentencia dictada el 13 de mayo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 64/2017.

2º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

...

2) Especificar si a la luz de los artículos 25.4.d) y 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y conforme a las circunstancias concurrentes en el presente recurso, los rendimientos obtenidos directamente -esto es, sin intermediación de una sociedad- por quien cede sus derechos de imagen a terceros y que traigan causa distinta del mero uso pasivo de tales derechos, en la medida en que impliquen el desarrollo de actividades adicionales de carácter personal por parte del cedente de referidos derechos de imagen, deben considerarse rendimientos del capital mobiliario o de actividades económicas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos ... 25.4.d) y 27.1 de la Ley 35/2006, ...".

Reconoce por tanto el Tribunal Supremo que su doctrina es contraria a la de la Sentencia impugnada alegada por el aquí reclamante, por lo cual no estando prevista la suspensión de este procedimiento de revisión por la pendencia casacional, actualmente hemos de estar a la jurisprudencia vigente, que es contraria a la posición del recurrente.

QUINTO.- Sentado lo anterior, de los hechos puestos de manifiesto en el expediente resulta sin dificultad la confirmación de la calificación de los rendimientos como procedentes de actividades económicas.

calificación de los rendimientos como procedentes de actividades económicas.

-D. Axy no tenía previamente cedidos sus derechos de imagen, por lo cual eran retribuidos a él mismo por TW.

-Con carácter inmediatamente anterior a su fichaje por XZ, fue constituida la entidad vinculada cesionaria QR SL el 15.12.2011, y socio y sociedad firmaron un contrato de cesión de derechos de imagen el 23.12.2011, por un periodo de 9 años tácitamente renovables por periodos de 3 años, en que se convenía la exigibilidad y pago de la retribución cada tres años, retribución calculada en un porcentaje (en el periodo aquí analizado el 65%) sobre los ingresos brutos anuales de la entidad derivados de tal cesión. Ello dio lugar a declarar los rendimientos de 2012-2014 en el IRPF 2014 (1.902.346,38 euros con una reducción del 40% por periodo de generación superior a dos años, art. 26.2 LIRPF, de 760.938,55 euros).

-La entidad cesionaria convino la cesión de derechos y multitud de prestaciones por el jugador a LM el 4.4.2012; XZ el mismo día del fichaje 5.7.2012; JK (anuncios de seguros CCD y DDF) el 25.9.2013 y GH (anuncios para productos de afeitado FFG) el 21.5.2014, contratos todos de exigibilidad y cobro anual de los ingresos correspondientes por la sociedad cesionaria.

-El resumen del clausulado de tales contratos, que obran en el expediente, puede hallarse en las páginas 11-28 del Acuerdo de liquidación, y de su lectura resulta sin ningún género de duda la existencia de mucho más que rentas pasivas, en el sentido de la doctrina jurisprudencial en vigor, con una intervención activa muy relevante y jurídicamente obligatoria para el jugador en la explotación de su imagen: ya en el contrato de cesión a su entidad vinculada el jugador se obligó a la prestación de servicios que se establecieran por la entidad con terceros (cláusula 4ª) y tales contratos con terceros incluyen multitud de servicios personalísimos de Axy:

a) LM: La relación iniciada el 4.4.2012 por unos cuatro años, se formalizó en contrato que señala como su objeto (estipulación 1ª) no sólo la cesión de los derechos de imagen para la promoción, publicidad, distribución y comercialización de los productos LM sino también la prestación de servicios de consultoría que deben ser prestados por el jugador, quien, entre otras obligaciones, durante la vigencia del contrato resulta obligado a: llevar, usar y promocionar los productos y marcas LM en viajes y cuando asista o participe en actos de carácter deportivo y en general en cualquier acto público, así como cuando aparezca o participe en artículos, reportajes o entrevistas con medios de comunicación; llevar productos LM de última generación; procurar que la marca y/o logotipo LM de los productos LM suministrados para su uso queden claramente visibles y no sean alterados, ocultados ni oscurecidos en forma alguna ni en ningún momento; ponerse a disposición de LM durante al menos 7 días cada año contractual al efecto de la realización de fotografías, películas, grabaciones de voz o cualquier otro medio utilizado en publicidad, para su uso en campañas publicitarias o cualesquiera otros medios que LM estime oportunos; ponerse a disposición de LM durante al menos 10 días cada año contractual para toda clase de apariciones promocionales como ruedas de prensa, celebraciones, presentaciones, anuncios, conferencias, recepciones, ferias o demás actos protocolarios que interese realizar a LM; ponerse a disposición de LM para la demostración de los productos LM así como para ensayar su comportamiento, eficiencia, características de uso, adaptación, construcción, durabilidad, estilo y aspecto, y cualesquiera otras propiedades, con la finalidad de ayudar a la investigación y desarrollo de LM, y ponerse a disposición de LM durante al menos 7 ocasiones cada año contractual, con una duración no superior a 10 horas, para interactuar online con consumidores o fans de LM dentro de las plataformas digitales de LM.

b) XZ: Es la relación que más servicios personalísimos requiere, por su relación con la propia actividad laboral, habiéndose cedido el mismo día del contrato laboral los derechos de imagen colectivos, lo cual conlleva participar en la grabación de anuncios, realizando apariciones promocionales y entrevistas, etc. Para garantizarse el club que el jugador realizaría dichas prestaciones de servicios que habitualmente le serían exigidas en las campañas promocionales que el club contratase con terceros, en el contrato de cesión se concretan las prestaciones de servicios del jugador que se contratan por XZ (pacto 2.2), especificándose que debe asistir y promocionar los actos y convenciones en los que sea requerida su presencia, utilizar la vestimenta y exhibir las marcas y símbolos que se le indiquen, conducir los vehículos que -según acuerdos publicitarios suscritos por el club- se le indiquen, intervenir en filmaciones, "spots" publicitarios, cinematográficos, televisivos, en prensa o radio, y permitir su reproducción pública, etc..

c) JK: El contrato de 25.9.2013 obligaba por dos años, de nuevo, no sólo a la mera cesión del derecho para promocionar seguros sino a, cada año: *"Presencia en dos eventos vinculados a la promoción del deporte en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña; Un día de shooting/grabación para material gráfico que contengan su imagen, que podrá ser utilizado tanto en campañas exteriores, de prensa, online, así como campañas de radio; Un acto después de un entrenamiento de XZ, en el que dedicará 15/20 minutos para estar con los ganadores de la promoción CCD; Entrega de al menos 2 pares de zapatillas firmadas en cada año de duración del contrato; Publicación de al menos 2 twits y 2 post en Facebook al mes vinculados a la campaña de promoción del deporte base que realiza CCD; Renovación con CCD de la póliza de seguro de automóvil a todo riesgo durante la vigencia del contrato"*.

d) GH: se trata de un contrato menos importante cuantitativamente, para un solo acto promocional en 2014, que obligaba además de la cesión del derecho de imagen a *"intervenir en la presentación a la prensa de la campaña de presentación de FFG, en las entrevistas posteriores con medios de sociedad y deporte, y en un encuentro con bloggers de belleza, los cuales entrevistarán y se harán fotos con el futbolista, debiendo acudir el futbolista con barba de una semana y habiéndose estudiado y memorizado los mensajes clave de la marca que debe pronunciar"*.

En conclusión, a nuestro juicio y de acuerdo con la normativa y jurisprudencia de aplicación, los hechos acreditados obligan a considerar que D. Axy no era un mero perceptor de rentas pasivas, frente a lo alegado, procediendo la confirmación de la conclusión inspectora sobre la calificación de los rendimientos y la improcedencia de la reducción del art. 32.1 LIRPF, extremo éste sobre el que nada se alega.

SEXTO.- La siguiente cuestión, planteada con carácter subsidiario, es la relativa a la imputación temporal de los rendimientos de la actividad económica regularizados, extremo en el que han de estimarse las alegaciones formuladas.

No existe controversia en que la imputación temporal en los rendimientos del capital mobiliario atiende al momento de su exigibilidad, art. 14.1 a) LIRPF, y que por tal causa fueron declarados por el contribuyente en el IRPF 2014, periodo en el que fueron exigibles además de percibidos y practicada la retención.

En cambio, los rendimientos han sido calificados por la Inspección correctamente como de actividades económicas, cuya imputación temporal se remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades, art. 14.1 b) LIRPF y por remisión art. 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS, RDLeg 4/2004 de 5 de marzo) en los periodos contemplados, sin perjuicio de eventuales especialidades reglamentarias, que se regulan en el art. 7 del Reglamento (RIRPF) aprobado por RD 439/2007 de 30 de marzo, según el cual:

"1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de lo previsto en el siguiente apartado. Asimismo, resultará aplicable lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 14 de la Ley del Impuesto en relación con las rentas pendientes de imputar en los supuestos previstos en los mismos.

2. 1.º Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de este Reglamento, podrán optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria, a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

2.º La opción por el criterio señalado en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento.

3.º Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación si el contribuyente desarrollase alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio.

...

4. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal o de método de determinación del rendimiento neto comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio".

No existiendo más rendimientos de actividades económicas declarados, el obligado previamente no había optado conforme al art. 7 RIRPF referido. No consta que durante la inspección se ofreciera optar al obligado, habiendo efectuado la Inspección una aplicación del art. 119.3 LGT literal, motivando:

"La aplicación de este régimen especial de imputación temporal, según el criterio de caja, exige que el obligado tributario haya ejercitado expresamente dicha opción en la declaración, sin que dicha opción, conforme al art. 119.3 de la LGT, pueda ejercitarse con posterioridad al periodo reglamentario de declaración. En el presente caso el obligado tributario, al considerar los rendimientos percibidos por la cesión de sus derechos de imagen como rendimientos de capital mobiliario y no de actividades económicas, en sus declaraciones no consignó rendimiento alguno de actividades económicas, ni según criterio de caja ni según criterios de exigibilidad o devengo, aplicando a los rendimientos percibidos por la cesión de sus derechos de imagen el criterio general aplicable a los rendimientos de capital mobiliario, criterio de exigibilidad.

En consecuencia, la retribución por la cesión de los derechos de explotación de su imagen que D. Axy debe percibir de la sociedad QR debe imputarse conforme al criterio del devengo..."

Tal criterio es contrario a la actual jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS 15.10.2020, casación nº 6189/2017; 21.10.2020, casación nº 327/2019 y 29.10.2020, casación nº 4648/2018), razonando la primera de ellas, en argumentos posteriormente acogido por las restantes:

"La irrevocabilidad de las opciones no es absoluta. Los artículos 119.3 y 120.3 LGT son buena muestra de ello.

Por razones de eficacia, tiene sentido que no se facilite, sin más, el cambio de opción por parte del contribuyente. Ahora bien, también tiene sentido que, en determinadas circunstancias, como las presentes, se faciliten los cambios de opción. La lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 34 LGT, no tiene carácter cerrado y, por tanto, ofrecerle al contribuyente la posibilidad de pronunciarse nuevamente sobre el criterio de imputación de rentas podría tener encaje en la categoría de derechos y garantías.

Es desproporcionado exigir del contribuyente que prevea todos los efectos que puedan derivarse de su "tacita opción", incluso que se torne desfavorable para sus intereses en una situación como la descrita, máxime cuando el cambio de régimen no responde a una conducta sancionable del contribuyente. La opción original se habría convertido en este caso en un callejón del que es imposible salir. La manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias, circunstancias que han cambiado sustancialmente, por lo que de manera sobrevenida aquella deja de ser válida.

Ese cambio sustancial de circunstancias debe suponer la aplicación de la cláusula "rebus sic stantibus", de manera que la Inspección, en el marco del correspondiente procedimiento que está llevando a cabo, está obligada a dar siempre al interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropiaemente, por haber ejercitado dicha opción original...

La respuesta a la cuestión con interés casacional es que, en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, sino que puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias".

En el presente caso no se ha sancionado la errónea calificación de las rentas, habiendo motivado la Inspección en el Acuerdo sancionador, como hemos transcrito en el expositivo, la posible interpretación razonable de la norma. Siendo así, el obligado tiene derecho a optar, la Inspección no le ofreció tal posibilidad y en sus alegaciones a esta reclamación así se hace.

Procede por lo expuesto la anulación del Acuerdo de liquidación impugnado para que se aplique el criterio de imputación de cobros y pagos a los rendimientos de actividades económicas, debiendo imputarse a 2014, así como las retenciones, respecto de las cuales la mecánica inspectora era igualmente errónea, permitiendo en 2012 y 2013 la deducción de retenciones practicadas en 2014 (vid. RTEAC 29.6.2020, RG 5810/2019).

SÉPTIMO.- La siguiente cuestión planteada es la relativa a los rendimientos regularizados derivados del contrato de "representación y gestión" convenido por **XZ** con la entidad **NP SL**, contrato que a juicio de la Inspección fue simulado porque se trataba de encubrir, con fines defraudatorios, los rendimientos que **D. Axy** destinaba a retribuir a su agente representante.

Pues bien, nos hallamos ante una operativa calificada como simulación (art. 16 LGT) por parte de la Inspección (damos por conocida la teoría sobre tal institución contenida en el Acuerdo impugnado) consistiendo la alegación formulada en afirmar la insuficiencia probatoria de la regularización, por tanto habremos de analizar los hechos base que conducen a la conclusión inspectora para determinar si son o no precisos y concordantes para inferir seriamente tal conclusión, si bien en este caso la habitual y necesaria prueba indiciaria que sirve para desmontar este tipo de operativas se halla apuntalada por una circunstancia que no se puede pasar por alto: nos hallamos ante una estructura habitual, con un contrato tipo de "representación y gestión" o similar utilizado por el club de referencia, tanto en fútbol como en baloncesto, y cuya declaración como simulada ya ha sido avalada reiteradamente por este Tribunal, siendo igualmente confirmada la regularización de tal tipo de prestaciones como rendimientos del deportista por el TEAC (RTEAC de 10.7.2019 (RG 3548-2017), citando la Resolución del TEAC de 11.6.2019 (RG 1866-2017 y 2321-2017)) y diversos Tribunales de Justicia (Sentencias del TSJ del País Vasco de 15.9.2014 (recurso nº 34/2013) y 23.1.2015, (recurso nº 37/2013) y de la Audiencia Nacional (23.3.2016 (recurso nº 213/2015) y 13.5.2019, recurso nº 64/2017).

Sentando lo anterior y antes de entrar a analizar la suficiencia de la prueba obrante en el presente caso, hemos de efectuar dos puntualizaciones: la primera de ellas es la intervención del reclamante en el contrato simulado entre **XZ** y la entidad de su agente **NP SL**, por lo cual no puede alegarse desconocimiento o ajeneidad de tal actuación. La segunda se refiere a la causa alegada del contrato de "representación y gestión" y la incoherencia contenida en las alegaciones de la parte: se afirma que pese a la acreditada relación contractual previa y posterior entre su representante y **D. Axy** y la intervención y firma de aquél como agente **GGH** en la contratación por **XZ**, el agente no intervino en la contratación del jugador por **XZ**, debido a que como **D. Axy** procedía de la cantera del club ... y era de la tierra, su familia y él negociaron su contratación directamente con el club. A continuación, dejando con tal alegación ayuna de causa la percepción por el agente del 5% de las retribuciones del jugador, se justifica por el reclamante en fines de control, sería normal, se indica, que el club buscara un agente ante un perfil de joven con alto poder adquisitivo llegado a una nueva ciudad, obviando lo previamente afirmado sobre su arraigo en ... y su ámbito familiar de apoyo.

OCTAVO.- Pues bien, de los hechos acreditados en el expediente y de su valoración global resulta lo siguiente:

OC TAVO.- Pues bien, de los hechos acreditados en el expediente y de su valoración global resulta lo siguiente.

-**XZ** contrató al jugador el ..., para lo cual el mismo día firmó tres contratos: el laboral con el jugador, el de cesión de derechos de imagen con su entidad y el ahora analizado de representación y gestión. En virtud de este último, a cuya firma comparecieron además del club y **NP SL** (de **D. Bts**), denominada "el agente", el propio jugador, el club se obligó a pagar al agente una cantidad que resulta ser proporcional a las retribuciones del jugador, forma de retribución que, como puede observarse en el análisis de la normativa **GGH** contenido en las resoluciones y Sentencias identificadas en el Fundamento anterior, es propia y exclusiva de los casos en que el agente representa al jugador, extremo sobre el que nada se alega.

-A requerimiento de la Inspección se aportaron contratos entre la agencia de representación de deportistas y el jugador, rigiendo un contrato de representación deportiva de 16.8.2011 en el momento de la contratación. La renuncia a tal representación alegada, a los solos efectos de la contratación por **XZ**, no consta acreditada, y de hecho la relación de representación continuó con posterioridad.

-Los importes cobrados por el representante, en total más de 520.000 euros más IVA en 2013 y 2014, según el contrato de representación y gestión respondían a unas obligaciones contractuales genéricas (no existe constancia de que tales obligaciones hayan dado lugar a acto alguno por parte del agente) de hacer "*asesoramiento profesional continuado en el seguimiento y control de los compromisos entre XZ y el jugador hasta la finalización del contrato laboral*" y de no hacer: no inducir o animar al jugador a rescindir o finalizar su contrato, no interferir en las relaciones entre el jugador y el club,... Estas obligaciones negativas son propias de un representante del jugador, careciendo de sentido su inclusión de prestar el agente sus servicios para el club.

-El contrato de representación y gestión citado se vinculaba a la existencia del contrato entre el jugador y el club, de suerte que su resolución era automática de resolverse la relación laboral del jugador.

-En la cláusula 8 del contrato se reconoce expresamente la vinculación existente entre **NP** y el jugador: "*Las partes establecen que, en el supuesto que durante el período de vigencia de este contrato, el JUGADOR presente una comunicación formal y por escrito a XZ notificando que ha dejado de estar vinculado al AGENTE y que éste no representa ya sus intereses...*".

-Además de toda la documentación contractual, en prensa existe noticia de la intervención del representante del jugador en el fichaje por **XZ**: ... en fecha 21/05/2013 publicaba: "*...Vicente F. fue el encargado de devolver a Axy a su casa tras el fructuoso paso por TW*".

Todos los hechos relatados ponen de manifiesto que **XZ** no recibió servicios de representación y gestión de **NP**, que era agente del jugador, no teniendo fuerza de convicción alguna lo alegado por la parte: el hecho de que el contrato simulado sea de la misma fecha que el laboral no favorece las tesis del reclamante, antes al contrario, supone que la precedente actuación del agente estaba amparada por la acreditada previa relación contractual con el jugador; y la diferencia entre el porcentaje convenido con el representante y el finalmente cobrado de **XZ** desconocemos a qué obedece, pero debería haber sido el reclamante quien acreditase qué pagos realizó él mismo por la actividad del representante, no perjudicando dicha laguna la prueba de la intervención del agente del jugador en su fichaje por el club, extremo que está completamente acreditado, y la total inopia probatoria sobre qué prestaciones de representación y gestión realizó para el club.

Es por todo ello que se confirma que los importes satisfechos al representante regularizados lo fueron con retribuciones del jugador.

NOVENO.- Finalmente, en cuanto a las sanciones impugnadas, la anulación del Acuerdo de liquidación para su sustitución conforme a los Fundamentos anteriores no impide entrar a conocer de la concurrencia de los elementos configuradores de las sanciones sin perjuicio de que, en caso de que las mismas subsistan, deban ser adaptadas cuantitativamente a la modificación de la liquidación. En tal sentido el F.Dº. 14º RTEAC 5.11.2015 (RG 3142-13 y ac) declara:

"si el defecto material de la liquidación no implica su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose pues la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización que ha quedado confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que, por ende, no vulnera el principio ne bis in idem"

Pues bien, al respecto hemos de comenzar afirmando que la conducta del interesado se encontraba tipificada en el artículo 191 LGT como vimos en el expositivo, 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.

Respecto del elemento subjetivo de culpabilidad, el artículo 178 LGT establece como uno de los principios rectores de la potestad sancionadora el de responsabilidad, desarrollado en el art. 179 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 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 su 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 finalmente 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, en principio, dado el carácter cuasi penal de la actividad administrativa sancionadora, 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, respecto de la conducta que fundamenta la causa de regularización, a nuestro juicio, 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 como vimos en el expositivo al transcribir parcialmente su motivación en este extremo, frente a lo alegado, habiendo efectuado una minuciosa descripción de los hechos objeto de regularización y de por qué causa, a su juicio, la conducta del obligado puede considerarse culpable, sin automatismo de clase alguna. Habida cuenta de que la conclusión inspectora sobre la existencia de simulación ha sido ratificada por este Tribunal en la presente resolución, resulta que la conducta del interesado en la comisión del tipo objetivo ha sido activa, con conocimiento y voluntad de utilizar la citada operativa a los efectos de minorar la deuda tributaria, por lo cual la presunción de buena fe ha quedado destruida por las pruebas e indicios aportados por la Inspección, sin que pueda hablarse de la concurrencia de interpretación razonable alguna de la norma fiscal en este tipo de operativas. Así, son mínimas las necesidades de motivación del elemento subjetivo de culpabilidad en conductas como la enjuiciada basadas en la ocultación de rendimientos del trabajo enmascarados mediante la simulación de servicios entre el club empleador y el agente del jugador con el resultado en el caso aquí analizado de ausencia de tributación de parte de los rendimientos del trabajo percibidos, a lo que no obsta la alegada y no probada no regularización de similares hechos en actuaciones anteriores con el club, no puede válidamente invocarse la confianza legítima en la regularidad de una operativa simulatoria, ya que según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas SSTs 21.9.2020, casación nº 3130/2017, y 22.10.2020, casación nº 4786/2018) *"La simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo... estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa"*.

A tal conclusión llega la SAN de 13.5.2019, recurso nº 64/2017, antes parcialmente transcrita, declarando:

"DÉCIMO CUARTO.- El primero de los motivos de impugnación es completamente dependiente del éxito de la impugnación de la liquidación, de manera que la desestimación de esta lleva consigo el de este motivo.

Por lo que se refiere a la idoneidad y suficiencia de la prueba de indicios para acreditar los hechos constitutivos de infracción, es doctrina constante del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo (STS de 24 de febrero de 2016 -cas núm. 4134/2014) que la prueba de indicios es prueba idónea para acreditar los hechos constitutivos de infracción, ya sea penal ya administrativa, resolviendo la cuestión en la suficiencia de los indicios concretamente y plenamente acreditados para que a partir de ellos se pueda considerar probado el hecho consecuencia. La cuestión se desplaza por tanto a evaluación de la inferencia que liga a los hechos base con la consecuencia extraída de ellos más que a la validez o idoneidad de este medio de prueba.

...

En relación con los rendimientos del trabajo imputados por los pagos efectuados por XZ a IMG, sucursal en España, ya hemos razonado en fundamentos jurídicos anteriores la existencia de simulación en los contratos entre XZ e IMG que encubrían en realidad el pago de las comisiones que el demandante debía satisfacer a IMG por los servicios prestados como representante del jugador. Esta conclusión se alcanza a partir del análisis de los contratos entre ambas entidades, los suscritos con el jugador con su representante, la coincidencia de retribuciones y fechas de los contratos y pagos correspondientes. Se trata por tanto de una inferencia que no puede ser tildada de ilógica o inconsistente, de modo que no cabe efectuarle un reproche de vulneración de la presunción de inocencia, puesto que "el control de la solidez de la inferencia puede llevarse a cabo tanto desde el canon de su lógica o coherencia, siendo irrazonable cuando los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como desde el de su suficiencia o carácter concluyente, excluyéndose la razonabilidad por el carácter excesivamente abierto, débil o indeterminado de la inferencia" (por todas STC 116/2007, de 21 de mayo, FJ 4)

DÉCIMO QUINTO .- Hasta aquí lo que se refiere al aspecto fáctico de la infracción por la que se sancionó al demandante. Cumple ahora abordar el aspecto subjetivo, esto es, el de la culpabilidad.

...

Por lo que respecta a la imputación como renta del trabajo de las cantidades satisfechas por XZ a IMG que se consideran comisiones pagadas a ésta en sustitución del demandante con causa en la actividad de representación del jugador, la resolución sancionadora manifiesta que la misma trama en que la simulación consiste tenía como objetivo la minoración de los rendimientos del trabajo de manera formal, lo cual pondría en evidencia la intencionalidad de la conducta consistente en no declarar tales rendimientos como rentas del trabajo.

En definitiva, en ambos casos la resolución sancionadora motiva sucinta, pero suficientemente el juicio de culpabilidad que necesariamente ha de concurrir en toda infracción administrativa, y tal motivación se considera por la Sala suficiente para evidenciar al menos la negligencia con la que se cometieron los hechos sancionados".

E igualmente debe confirmarse la concurrencia del criterio calificativo de ocultación conforme a lo expuesto, por expresa dicción del art. 184.2 LGT, dado que como hemos indicado la simulación conlleva ocultación, declarando al respecto las SSTs de 24.2.2016 (casación nº 3819/2013, 948/2014, 4044/2014, 4134/2014) que *"es clara la existencia de ocultación, que va ínsita, para todos los casos y sin excepción alguna, en la simulación de la causa comercial. Y es que, como dijo la sentencia de la Sala de lo Penal de este Tribunal Supremo, de 15 de julio de 2002, "en caso de simulación [...] se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad comercial, solo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la Ley"*.

Procede por lo expuesto la anulación del Acuerdo sancionador impugnado, para su sustitución por otro adaptado a la nueva liquidación que se dicte.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.