



Roj: **STSJ CV 4351/2021 - ECLI:ES:TSJCV:2021:4351**

Id Cendoj: **46250330032021100571**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **14/07/2021**

Nº de Recurso: **1031/2020**

Nº de Resolución: **660/2021**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **LUIS MANGLANO SADA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN 3
PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 001031/2020
N.I.G.: 46250-33-3-2020-0001829
SENTENCIA Nº 660/2021**

Ilmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrados:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D. JOSÉ I. CHIRIVELLA GARRIDO.

En la Ciudad de València, a 14 de julio de dos mil veintiuno.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 1031/2020, interpuesto por D. Abelardo, representado por la Procuradora D^a. Carmen Rubio Antonio y asistido por el Letrado D. Íñigo Landa Aguirre, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO.- La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

TERCERO.- Habiéndose recibido el proceso a prueba (prueba documental), y realizado trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

CUARTO.- Se señaló la votación y fallo para el día 14 de julio de dos mil veintiuno, teniendo así lugar.

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



VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado D. Luis Manglano Sada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por D. Abelardo contra la resolución de 30-6-2020 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de las reclamaciones NUM000 y NUM001, formuladas contra la liquidación practicada por la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de IRPF de 2015, por un importe de 24.673,58 euros, y contra la correspondiente sanción, por una cuantía de 19.545,02 euros.

SEGUNDO.- Del expediente administrativo y de las manifestaciones de las partes se desprende que el recurrente Sr. Abelardo presentó declaración-liquidación del ejercicio 2015 del IRPF, siendo comprobada dicha autoliquidación por la Inspección tributaria.

Así, las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron mediante comunicación de inicio notificada en fecha 13-12-2016, siendo su objeto la comprobación del IRPF del ejercicio 2015, con un inicial alcance parcial, con posterior ampliación de actuaciones, para incorporar a la comprobación los rendimientos del trabajo resultantes de sus relaciones laborales con el Valencia CF SAD, habida cuenta que el recurrente estaba por entonces contratado como futbolista por dicho club.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras, se regularizó la situación del actor en el IRPF de 2015 mediante el incremento de los rendimientos del trabajo en la cantidad de 84.700,00 €, correspondiente al pago realizado por el Valencia CF SAD a la entidad AVERAGE SPORT SL (IVA incluido), cuyo administrador y representante es el intermediario de jugadores D. Benjamín, N° licencia del Agente NUM002, que es, precisamente, el agente del futbolista Sr. Abelardo.

Para la Inspección, se ha simulado la existencia de un pago en concepto de remuneración por los servicios prestados por la mercantil AVERAGE SPORT SL a favor del Valencia CF, cuando lo que realmente se ha producido es un pago efectuado por el Valencia CF en remuneración a los servicios prestados por AVERAGE SPORT SL a Abelardo, lo que supone que dicho pago merezca la consideración de retribución satisfecha por el club, en remuneración de la relación laboral que el club mantiene con el jugador y por su renovación en 2015.

Por ello, la cuestión de fondo que se planteó en el expediente y ante el TEARCV fue la atribución por la AEAT de mayores rendimientos del trabajo al recurrente, como consecuencia de no declarar la totalidad de los mismos, al considerar que los pagos efectuados por el Valencia CF al agente del jugador fueron en realidad realizados en nombre y por cuenta de éste y que, en definitiva, son un mayor salario del mismo.

La *demanda* presentada en esta sede jurisdiccional aparece fundamentada, en síntesis, en el argumento de que el contrato y anexo de 1-3-2015 entre el Valencia CF y AVERAGE SPORT no fue simulado sino real, se regía por otra normativa FIFA y respondió a la labor de intermediación del agente del jugador para obtener la renovación del contrato, estando autorizado para prestar servicios al Valencia CF por el jugador, que desconocía la existencia de un contrato y su remuneración.

También se invoca como motivos de anulación de la actuación administrativa el derecho del jugador a obtener la retención o ingreso a cuenta que debió haberse practicado por el Valencia CF, por lo que no existiría cantidad alguna a ingresar derivada de la liquidación.

Finalmente, se alega la improcedencia de la sanción impuesta, que no puede aplicarse de manera objetiva sino a partir de la culpabilidad, que no se motiva suficientemente. También se iega la participación en los hechos del actor y, en todo caso, que se tató de una razonable interpretación normativa.

Se solicita por la demanda la anulación de los actos impugnados, por ser disconformes a derecho.

En la *contestación a la demanda*, el Abogado del Estado se opone y solicita su desestimación, insistiendo en que se trata de un contrato simulado con un pago en concepto de remuneración por los servicios prestados por la mercantil AVERAGE SPORT SL a favor del Valencia CF, siendo que lo realmente producido es un pago efectuado por el Valencia CF en remuneración a los servicios prestados por AVERAGE SPORT SL a Abelardo, sin que exista prueba alguna de la relación entre las dos entidades, a salvo del contrato privado y su anexo.

Se argumenta que tal simulación persiguió un ahorro fiscal indebido a costa de la Hacienda Pública, actuando el agente en beneficio de una menor tributación del actor al no declarar rentas del trabajo. En cuanto a la sanción, se dice que es procedente y que está debidamente motivada la culpabilidad del demandante.



TERCERO.- Entrando en el fondo del recurso, a lo largo del expediente administrativo consta que el Valencia CF aportó una factura recibida de la mercantil AVERAGE SPORT, S.L., de fecha 1-4-2015, con un importe de base imponible de 70.000,00€ y un IVA repercutido por importe de 14.700,00 euros, en concepto de " *Honorarios por la intervención, según contrato de fecha 01/03/2015 y anexo de fecha 01/04/2015, en la renovación de Abelardo por el Valencia CF* ", acompañada del justificante del pago a través de pagaré nominativo extendido con fecha 9-4-2015.

También se aportó el documento privado consistente en un contrato de fecha 1-3-2015, al que se hace referencia en la factura, formalizado entre el Valencia CF, por un lado, y D. Benjamín , con DNI NUM003 , en representación de la mercantil AVERAGE, identificado como "intermediario de jugadores", por otro. En ese contrato el Valencia CF se manifiesta interesado en la renovación contractual de Abelardo para ampliar el contrato que ya tenía con él, desde la temporada 2013/2014, y el intermediario expresa que puede llevar a cabo las gestiones necesarias para que el Valencia CF realice dicha renovación contractual.

El objeto de dicho contrato consiste en que el Valencia CF contrata los servicios del intermediario para que éste negocie con el jugador las condiciones de la renovación con sujeción a determinados parámetros detallados en el propio documento.

También consta en el expediente copia del contrato federativo en que se documenta la renovación del actor con el Valencia CF, fechado el 31-3-2015, en el que interviene D. Benjamín , firmando el contrato identificándose como " *intermediario según contrato con el Valencia C.F. AVERAGE SPORT S.L.* "

Recordemos que AVERAGE SPORT S.L. es una sociedad cuya actividad principal es la gestión y representación de deportistas, y viene actuando a través de D. Benjamín , en su condición de "Agente de Jugadores", con licencia de la Real Federación Española de Fútbol nº 41, estando sobradamente demostrado en autos que era el agente del futbolista recurrente en 2015.

La consecuencia de ello fue que la Inspección de los Tributos calificó como rendimientos del trabajo del recurrente Sr. Abelardo el importe (IVA incluido) que el Valencia CF había satisfecho a la mercantil AVERAGE SPORT SL, al quedar acreditado en el curso de las actuaciones que el agente de jugadores actuó como representante del Sr. Abelardo y no como agente o mandatario del Valencia CF como sostiene la demanda.

El artículo 13 de la Ley General Tributaria establece:

" Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

El artículo 115.2 del mismo texto legal dispone:

" En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos".

Queda patente que el legislador otorga en el ámbito tributario a la Administración la potestad declarativa de calificación de los hechos, actos o negocios existentes, en ejecución del principio de autotutela, de acuerdo con lo previsto en los arts. 141 y 145 de la LGT, y que permitía a la Inspección definir objetivamente, la entidad material de hechos y situaciones, actos y negocios determinantes del nacimiento de la obligación tributaria, con independencia de la denominación o apariencia que le hubieran dado sus autores, para subsumirlos en la normativa positiva aplicable, lo que nos lleva al artículo 16 Ley General Tributaria, que dice:

" 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios...".

Como marco jurídico específico, merece citarse el artículo 8 del RD 1006/1985, de 26 de junio, que regula el régimen laboral especial de deportistas profesionales, que establece:

"1. La retribución de los deportistas profesionales será la pactada en convenio colectivo o contrato individual.

2. Tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales. Quedan excluidas aquellas cantidades que, con arreglo a la legislación laboral vigente, no tengan carácter salarial".

El artículo 19 del Reglamento de la FIFA sobre los Agentes de los Jugadores regula:



"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.

(...)

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".

La remuneración está prevista en el artículo 20, que dice:

"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 en 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".

A tenor de tal regulación normativa, el único contrato de representación que existe entre las partes es el que suscribe el jugador con su agente, sin que exista contrato alguno entre éste y el club. Los preceptos anteriores impiden que un agente de un jugador pueda, de forma simultánea, representar a otra parte interesada en la operación en cuestión, a fin de evitar un conflicto de intereses.

Mientras que la demanda sostiene que el contrato de AVERAGE con el Valencia fue real y en absoluto simulado, la Administración demandada calificó como rendimientos de trabajo el pago realizado por el Valencia CF por cuenta del jugador, Abelardo, a su agente, al ser el jugador el receptor y beneficiario de la prestación del servicio aunque se ha querido aparentar como prestados al Club.

Pues bien, para dilucidar estas cuestiones debemos acudir a los elementos indiciarios y probatorios practicados en el procedimiento, debiendo destacar los serios y determinantes datos e indicios recabados por la Inspección tributaria en defensa de su tesis, que viene reseñados tanto en la liquidación tributaria como en la resolución sancionadora, y son los siguientes:

-Los distintos contratos de trabajo depositados en la Real Federación Española de fútbol que aparecen firmados y rubricados por el jugador (Abelardo) y debajo del jugador "El agente del Jugador" (Benjamín , N° licencia del Agente NUM002).

-La información del sector referida a la relación del agente con el jugador: noticias de prensa, páginas web.

-La retribución satisfecha que ha sido calculada como exige el artículo 20 del Reglamento de la FIFA cuando es el agente el que presta sus servicios a un jugador: no se trata de un pago único como se exige cuando el agente actúa en nombre del Club sino de una cantidad anual durante la vigencia del contrato, vinculada además con la permanencia del jugador en el club, calculada sobre los ingresos brutos anuales del jugador. Así, en el contrato privado de 1-3-2015 del Valencia CF con AVERAGE se indica que la remuneración de la segunda serán *"unos honorarios brutos equivalentes al siete (7%) de las cantidades fijas brutas (sueldo mensual y prima de contrato) que perciba el jugador por cada una de las temporadas de vigencia de su contrato con el Valencia CF, siempre y cuando el jugador mantenga contrato en vigor y esté inscrito con Valencia CF".*

-La inexistencia de pago del jugador a su Agente, de conformidad con las manifestaciones de su representante.

-De conformidad con el art. 19.8 del Reglamento FIFA la actividad del agente sólo puede tener como único destinatario al jugador o al Club, pero no a ambos simultáneamente, pues esta simultaneidad está prohibida



por el Reglamento de Agentes de los Jugadores de la FIFA, y en este caso, los hechos expuestos acreditan que actuó como agente del jugador.

-Las manifestaciones y el contenido documental aportado por el Valencia CF: documento de dispensa de conflicto de intereses donde consta que el intermediario declara tener un acuerdo de representación con el jugador.

-Existe una motivación en este proceder: el ahorro fiscal que implica que al agente le pague el jugador o que al agente le pague el club que pretende sus servicios. El jugador no puede deducirse de la base de su imposición personal el gasto por los honorarios del agente, ya que es, en lo esencial, un perceptor de rendimientos de trabajo personal ni tampoco el IVA soportado al no ser sujeto pasivo del IVA. En cambio, el club deduce, si los hace aparecer como suyos, esos mismos gastos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades así como el IVA soportado. Todo ello de conformidad con la regulación del ejercicio de la profesión y los límites que impone el Reglamento de Agentes de Jugadores de la FIFA.

En definitiva, los elementos fácticos e indiciarios aportados por la Inspección permiten a esta Sala deducir que el importe total pagado por el Valencia CF a la intermediaria AVERAGE SPORT S.L. lo es en nombre y por cuenta del jugador con el que el Club mantiene una relación laboral, al quedar acreditado que el servicio prestado por el agente consistió en la gestión realizada para su renovación por el Valencia CF siendo, por tanto, el destinatario y beneficiario del servicio el propio jugador y debe ser él y no el club el que abone la totalidad de la contraprestación.

También hemos de recalcar que esta forma de actuar por algunos futbolistas, clubs y agentes no es extraña en nuestro derecho tributario ni es la primera vez que se lleva a revisar a un órgano jurisdiccional contencioso-administrativo, pues cuenta con numerosos antecedentes desde hace ya bastantes años, pudiendo reseñar un patrón de conducta de simulación contractual para obtener ilícitos ahorros fiscales, como bien se refleja en los numerosos pronunciamientos de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, y de otras Salas contenciosas de los Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Madrid, País Vasco, etc.

Veamos algunos ejemplos.

La sentencia del TSJ de Cataluña nº 1018, de 10-3-2021 (R. 17/2020), en su FD Quinto afirma:

"... Todos estos indicios apuntan a la existencia de simulación en la celebración del contrato suscrito por ... y el FC Barcelona, el cual exclusivamente sirve para sustentar los pagos realizados por el FC Barcelona a dicho agente. Dichos pagos resultan ser la contraprestación de los servicios recibidos del agente Gabriel por parte de Germán en las negociaciones de sus contratos laboral y de imagen con el FC Barcelona.

El motivo de tal simulación es el beneficio fiscal obtenido: con esta forma de actuar tanto el club como el jugador obtienen ventajas fiscales. El club, teniendo en cuenta que la retribución del jugador suele negociarse en términos netos y que luego el club debe reflejarlos contractualmente en íntegros, asumiendo el coste de las elevadas retenciones, obtiene ventajas fiscales en la medida que asumirá menores retenciones a ingresar. Y el jugador minorará su tributación por el IRPF al reducirse su renta procedente del club por la que tributa a un tipo marginal elevado, sin poder deducirse como gastos las retribuciones que debe pagar al agente por sus servicios las cuales no constituyen gasto fiscalmente deducible en las rentas del trabajo (ni en las de capital mobiliario derivadas de la cesión de la imagen).

Se considera por tanto, que mediante las retribuciones establecidas en el contrato de representación y gestión se está remunerando por el club (en nombre y por cuenta del jugador) al agente, por los servicios profesionales prestados al jugador en las negociaciones para su contratación por el club. Estos pagos efectuados por el FC Barcelona, constituyen una mayor retribución del jugador, pues constituyen el abono de las comisiones que deberían pagarse por el citado jugador a su agente representante. La utilización de presunciones como medio de prueba, esto es, de pruebas indiciarias, está recogida en el artículo 108 de la Ley General Tributaria, en su apartado 2, exigiéndose que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, enlace preciso y directo que se observa en el presente caso".

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 12-6-2019 (R. 61/2017) reitera el criterio mantenido en la anterior de fecha 13-5-2019 (R.64/2017) y razona:

" NOVENO.- La Sala considera que el examen conjunto de la prueba conduce a la desestimación de este motivo del recurso, toda vez que de la documentación aportada al expediente y en la vía jurisdiccional se desprende que, en efecto, los contratos celebrados entre el Futbol Club Barcelona e IMG en fechas 16 de mayo de 2008 y 26 de febrero de 2010, son contratos simulados absolutamente que instrumentan el pago de las comisiones que el GPB había de pagar a IMG en calidad de representante del jugador. De este modo se obtuvo una ventaja fiscal consistente la disminución de los rendimientos del trabajo que de otro modo no hubieran podido minorar en las



cantidades satisfechas a IMG al no derivar el rendimiento de actividades profesionales. De ahí que sea conforme a derecho el ajuste practicado por la Inspección por este concepto, esto es, imputar a GPB las cantidades satisfechas por el Futbol Club Barcelona a IMG como rendimiento del trabajo, incluyendo el IVA satisfecho por los pretendidos servicios prestados.

Así se desprende del hecho de que el mismo día 16 de mayo de 2008 en que GPB fue contratado con el FCB, se celebrara el primero de los contratos aludidos entre el FCB e IMG, en el cual, tal como se detalla en la liquidación (folios 73 a 77 y ss), la prestación comprometida por IMG carece de contenido en sí misma (en esencia facilitar la plena integración del jugador en el equipo; garantizar el cumplimiento por este de las normas del FCB y abstenerse de conductas que pusieran en riesgo la permanencia del jugador en el FCB), son obligaciones que ya se derivan para el jugador de su contrato con el FCB, y, desde luego, no guardan una razonable equivalencia con la retribución que habría de pagar el FCB por los servicios de IMG. De otro lado estas cantidades son sustancialmente coincidentes con las que se pactaron en los contratos hasta entonces vigentes entre el jugador y su representante. De manera que fácilmente se colige que las cantidades que GPB había pactado como retribución de los servicios de IMG coinciden con las que ha de satisfacerle el FCB por unos servicios carentes de sustantividad propia y, como antes dijimos, de una razonable equivalencia en un contrato sinalagmático."

(...)

" En definitiva, los alegatos de la demanda carecen de virtualidad para desvirtuar las conclusiones a las que llega la Inspección y no se acredita error en la decisión administrativa. Antes al contrario, proyectado al caso tanto la configuración de la simulación en su modalidad de relativa, y los indicios que ha apreciado la Inspección, cabe concluir con claridad que estamos y debe confirmarse un supuesto de simulación, con la finalidad de reducir la carga fiscal del Sr. Germán (además de las ventajas fiscales para el Club), lo que impide que el recurso pueda prosperar ".

La SAN de 27-12-2017 (R. 78/2016), examina la cuestión y la decide en el FD Sexto, que dice:

"... Lo único que consta son los contratos escritos que fueron firmados el mismo día que el contrato de trabajo entre el VILLAREAL y el jugador, en los que se indica que con motivo de esa firma del contrato de trabajo han prestado servicios de intermediación para la cesión del citado jugador al VILLAREAL; cesión que se había producido días antes en virtud del contrato suscrito entre el VILLAREAL y el FC BARCELONA. Pero no se han dado explicaciones de qué actuaciones fueron realizadas por las referidas sociedades en orden a la intermediación.

Tampoco se ha explicado la necesidad de que intervinieran las citadas sociedades además de los agentes FIFA que lo hicieron en representación del jugador, o el valor adicional que las mismas aportaban en orden a las gestiones para la cesión o el traspaso .

Lo cierto es que esos pagos se realizaron en el ámbito de la contratación laboral del jugador y no habiendo quedado acreditado que los mismos respondan a un concepto distinto de esa relación laboral, ha de considerarse que responden a la retribución del trabajo personal del mismo.

(...)

Siendo así, le correspondía al recurrente acreditar que los pagos realizados a una entidad ajena a la relación entre los clubes, en el ámbito de la contratación laboral del jugador, no constituía una forma de retribuir el trabajo personal de éste, lo que no ha tenido lugar en este caso dada la ausencia de explicación alguna sobre los concretos servicios de intermediación prestados por las citadas compañías. Y sin que sea suficiente para acreditar dicha circunstancia una certificación de dichas entidades manifestando que el futbolista no participa directa o indirectamente en el capital social ni ejerce cargo alguno de dirección.

En la demanda se analizan aisladamente los distintos indicios apreciados por la Administración y se considera que ninguno de ellos, por sí solo, avala las conclusiones a que se llega en el acuerdo de liquidación, pero es precisamente la valoración conjunta de todos ellos lo que permite afirmar que no ha quedado acreditado que las cantidades abonadas a las entidades PLAY INTERNATIONAL Y QUADRIS, respondan a la retribución de unos servicios de intermediación en la contratación laboral del jugador".

A similar análisis jurídico y pronunciamientos desestimatorios llegan la SAN de 8-9-2017 (R. 695/2015) y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23-5-2018 (R. 366/2015), entre otras muchas.

Por ello, debemos determinar que el contrato entre el Valencia CF y AVERAGE SPORT, S.L., fue simulado para crear la apariencia de unos servicios prestados por el intermediario al club que éste remunera directamente, cuando la prestación de servicios realmente existente es la que realiza el agente del futbolista al jugador de fútbol con la renovación de su contrato y, por tanto, el pago efectuado por el Valencia CF ha de calificarse como mayor retribución del jugador a efectos del IRPF de 2015, debiendo desestimar la demanda en este punto.



CUARTO.- Como segundo motivo impugnatorio de la demanda se alega el derecho del jugador a obtener la retención o ingreso a cuenta que debió haberse practicado por el Valencia CF, pero tal argumento no puede prosperar, por no tratarse de culpa exclusiva del retenedor. En el presente supuesto litigioso, la falta de retención no se puede imputar al retenedor ya que es resultado de una actuación conjunta del obligado a retener y del obligado a soportar la retención, tal como se ha evidenciado anteriormente.

En efecto, el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, dispone:

"5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro."

La lectura de dicha norma nos indica que la deducción por el perceptor de los importes que debieron ser retenidos se condiciona a que la falta de retención sea " *por causa imputable al retenedor*".

En principio, la obligación de retener se configura como una obligación autónoma de la obligación del perceptor de las rentas y, en aquellos supuestos en que la culpa del incumplimiento no fuera exclusivamente del retenedor, no puede admitirse la deducción de las retenciones que debieron practicarse al regularizar al perceptor de los rendimientos. Por tanto, esta imposibilidad de deducir las retenciones no practicadas o practicadas incorrectamente, será de aplicación tanto a los supuestos en que el incumplimiento fuese imputable al perceptor, como cuando se apreciase cierta connivencia entre éste y el retenedor.

En los supuestos de simulación contractual o en aquellos en los que la falta de retención fuera consecuencia de un artificio defraudatorio ideado conjuntamente por el pagador y el perceptor de rentas, o por el perceptor con conocimiento y cooperación por parte del pagador, con el propósito, no solo de eludir la retención, sino la propia tributación de la renta que debió someterse a retención, la falta de retención no se puede imputar al retenedor ya que es resultado de una actuación conjunta del obligado a retener y del obligado a soportar la retención.

La consecuencia de ello es que los obligados a soportar la retención, que con su conducta hayan contribuido de manera determinante a la ausencia de esta retención, no pueden llegar a deducirse aquello que no fue retenido ni ingresado en la Hacienda Pública a causa de su propia conducta defraudatoria o elusiva.

En el presente caso, la falta de retención no ha sido debida a una causa imputable únicamente al Valencia CF sino también al futbolista retenido, al recurrente Sr. Abelardo, puesto que recibió los servicios de su agente representante sin satisfacerle la retribución que corresponde a los mismos, permitiendo que fuera el club quien realizara dichos pagos, disminuyéndose mediante esta forma de actuar, la retribución que formalmente percibía el jugador, al sustituirse parte de la misma por el pago de determinados servicios. Esto es, el actor permitió con su conducta que una parte de sus ingresos provenientes de sus relaciones con el Valencia CF se abonaran simuladamente a su agente, contribuyendo con ello a la mencionada falta de retención del IRPF, por lo que no cabe que la pretenda con posterioridad.

QUINTO.- Finalmente, por la demanda se alega la improcedencia de la sanción impuesta, por falta de culpabilidad y por no motivar ésta, además de considerar que se trató de una razonable interpretación normativa.

Debemos desestimar estas alegaciones por infundadas: el recurrente incurrió en una actuación antijurídica, típica y culpable, y la culpabilidad fue debidamente motivada, sin poder acogerse, por ello, al argumento de que se trataba de discrepancias jurídicas, tal como veremos seguidamente.

Ya hemos visto con anterioridad la antijuricidad de la actuación del recurrente, pues se simuló un contrato cuyo pago por el Valencia CF fue calificado de rendimientos de trabajo por cuenta del jugador, al ser el jugador el receptor y beneficiario de la prestación del servicio aunque se aparentara como prestado al Club.

Con ello, el actor vulneró el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, que establece:



" Constituye 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, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley ".

Resulta también de aplicación el artículo 194 LGT, que prevé:

" Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido".

Así pues, el recurrente Sr. Abelardo dejó de ingresar en plazo en el periodo objeto de comprobación la cantidad de 23.575,16 €, conducta tipificada en el artículo 191.1 de la LGT, y solicitó indebidamente una devolución tributaria, que no ha llegado a realizarse, por importe de 12.424,32 €, conducta tipificada en el artículo 194 de la LGT, llegando a dicho resultado mediante la omisión en la declaración de datos relevantes para la determinación de la deuda tributaria, en concreto por la falta de declaración de la renta obtenida del Valencia CF a consecuencia del pago realizado por ésta de las retribuciones por los servicios recibidos de su Agente intermediario, en los términos anteriormente descritos, cometiendo una infracción grave cuya sanción consistió en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento, sin que sobre tales aspectos nada impugna la demanda.

En cuanto a la culpabilidad y su necesaria motivación, debemos partir de la consideración de que no hay infracción tributaria sin dolo, culpa o simple negligencia, pues en la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento. El propio artículo 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables " incluso a título de simple negligencia", lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y, de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados.

No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias. Por el contrario, rige el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.

Así pues, para poder determinar la existencia de una infracción tributaria e imponer una sanción, es preciso la existencia de un grado mínimo de culpabilidad y que el elemento subjetivo de la culpabilidad esté suficientemente valorado, de manera que se infiera la existencia en la conducta del infractor de un dolo o culpa suficientemente explicado, correspondiendo la prueba de la culpabilidad a quien acusa, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pues no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, o su inocencia, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia o la existencia de intención dolosa.

Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al imputado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de lo que establece el citado art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma").

En el presente supuesto, la culpabilidad mínima para sancionar que reclama el art. 183.1 de la LGT pasa por examinar el Acuerdo de imposición de la sanción de fecha 27-9-2017, cuya motivación responde al siguiente tenor:

"... La Inspección ha calificado de rendimientos de trabajo el pago realizado por el Valencia CF por cuenta del jugador, Abelardo, a su agente, al ser el jugador el receptor y beneficiario de la prestación del servicio aunque se ha querido aparentar como prestados al Club, hechos que han sido acreditados como exige el mecanismo probatorio de las presunciones previsto en el art. 108.2 de la LGT. Por tanto, deben quedar sujetas a su imposición personal.

Con dicha actuación el obligado tributario conseguía obtener formalmente unos menores rendimientos del trabajo que si se abonaban directamente por el club al jugador, lo que es prueba de la culpabilidad del obligado en la conducta regularizada con un claro perjuicio al Tesoro público, que la Inspección ha tenido que descubrir y regularizar. Además, el club ha podido deducirse el gasto del contrato simulado y la cuota de IVA que tendría que haber asumido el jugador como consumidor final (ya que al no ser sujeto pasivo de IVA no tiene derecho a la deducción). Por tanto, el obligado tributario participó en la simulación del negocio al no declarar como efectivas retribuciones el pago realizado por el Valencia CF a su Agente, lo que pone de manifiesto una conducta voluntaria



dirigida a ocultar a la Administración Tributaria la existencia de la verdadera operación con la finalidad de minorar su carga fiscal y con el consiguiente perjuicio económico para la Hacienda Pública (dejó de ingresar el importe de 23.575,16 euros y solicitó indebidamente una devolución por importe de 12.424,32 euros).

Siendo cierto que la actuación del obligado tributario se presume realizada de buena fe y que corresponde a la Administración la prueba de la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor, también lo es que la Administración Tributaria ha llevado a cabo la actividad probatoria necesaria y la constatación de las circunstancias de las que se deduce una actitud reveladora de la ausencia de buena fe en la conducta del obligado tributario.

De conformidad con lo expuesto, debe confirmarse la procedencia de la propuesta de imposición de sanción y desestimarse las alegaciones del obligado tributario al apreciarse en su conducta más que negligencia, entendiéndola como un descuido en el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, conducta intencional que no puede ser amparada por ninguna causa de exoneración de las previstas en de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 LGT y en concreto, no existe ninguna duda interpretativa, sino tan sólo un intento por parte del obligado tributario de minorar sus retribuciones de trabajo con el consiguiente perjuicio económico a la Hacienda Pública, cuando ha quedado acreditado, de conformidad con lo expuesto, que el importe total pagado por el Valencia CF a Average Sport SL lo es en nombre y por cuenta del jugador con el que el Club mantiene una relación laboral.

(...)

Con la simulación de la prestación del servicio al club, se pretende minorar las retribuciones que le corresponden al jugador, al ocultar parte de ellas como pago del club al agente y no declararse como reales retribuciones. A estos efectos, no se puede hablar de una diferencia en la interpretación de la norma en una simulación, puesto que mediante dicha simulación se pretende una cobertura o engaño; la construcción ficticia evidencia, exterioriza, saca a la luz la clara voluntad del contribuyente de eludir el tributo por lo que toda simulación lleva implícito el engaño.

(...)

Todo ello implica, en definitiva, la existencia del elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de las infracciones tributarias mencionadas, sin que se aprecie la intervención de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179 de la LGT".

Basta la lectura del acuerdo sancionador para constatar que cumple con las exigencias que dimanar del principio de culpabilidad y su necesaria motivación, en la medida en que se expone una conducta antijurídica y se explica de forma individualizada y con sujeción a la concreta conducta del sujeto pasivo su culpabilidad, realizando una descripción específica de la misma e imputándole un actuar doloso al simular un contrato.

En el presente caso, el órgano competente para sancionar ha impuesto una sanción a partir del examen de una determinada actuación del recurrente, deduciendo la existencia de una infracción a partir de una conducta analizada subjetivamente, razonando la culpabilidad y explicando la causa por la que era merecedor de la imposición de una sanción, sin que quepa duda alguna de que no estamos ante una razonable discrepancia jurídica sino ante una conducta antijurídica, típica y culpable.

Por todo ello, procede desestimar la demanda.

SEXTO.- La desestimación del recurso contencioso-administrativo determina, en aplicación del artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la imposición de las costas procesales a la parte recurrente, que se cuantifican en un máximo de 2.000 euros por todos los conceptos.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Abelardo contra la resolución de 30-6-2020 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de las reclamaciones NUM000 y NUM001, formuladas contra la liquidación de deuda y sanción practicadas por la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con expresa imposición de las costas procesales al demandante.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de **TREINTA** días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente artículo 89 de la LJCA.



La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE nº 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS.

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

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

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOS