



Roj: **STSJ M 10619/2023 - ECLI:ES:TSJM:2023:10619**

Id Cendoj: **28079330052023100863**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **29/09/2023**

Nº de Recurso: **940/2021**

Nº de Resolución: **844/2023**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ALFONSO RINCON GONZALEZ-ALEGRE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

### **Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### **Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

**NIG:** 28.079.00.3-2021/0018334

**Procedimiento Ordinario 940/2021 SECCIÓN DE APOYO.**

**Demandante:** D./Dña. Aquilino

PROCURADOR D./Dña. IRENE ARANDA VARELA

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

**SENTENCIA N° 844/2023**

Presidente:

**D./Dña. JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO**

Magistrados:

**D./Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ**

**D./Dña. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU**

**D./Dña. ALFONSO RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE**

En Madrid, a veintinueve de septiembre de dos mil veintitrés.

Vistos por la Sala, constituida por los magistrados y la magistrada indicados más arriba, los autos del presente recurso contencioso-administrativo número 940/2021, interpuesto por don Aquilino , representado por la Procuradora doña Irene Aranda Varela, y bajo la asistencia letrada de don Javier Ortiz Pérez de Ayala, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 28 de octubre de 2020, en cuanto desestimó las reclamaciones nº NUM000 ; NUM001 ; NUM002 ; NUM003 ; NUM004 ; y NUM005 , interpuestas contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado contra el acuerdo de liquidación ( NUM006 ) de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), derivado de acta de disconformidad nº A02- NUM007 , por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente a los ejercicios 2011, 2012 y 2013, por importe total de 114.626,08, y contra el acuerdo de imposición de sanción derivado de la misma por un total de 108.226,49 euros.



Ha sido parte el Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** Interpuesto el presente recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica que se dicte sentencia " *por la que, estimando íntegramente el presente recurso Anule el acto administrativo recurrido por ser contrario a Derecho en base a los fundamentos fácticos y jurídicos contenidos en el cuerpo del presente escrito de demanda y con expresa condena en costas*".

**SEGUNDO.** La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se desestime el recurso contencioso-administrativo con imposición de las costas a la parte recurrente.

**TERCERO.** Por Auto de 7 de julio 2022 acordó recibir el recurso a prueba con el resultado obrante en las actuaciones. Tras las conclusiones escritas de las partes, se declaró el pleito concluso para sentencia, señalándose para el acto de votación y fallo el día 26 de septiembre de 2023, en cuya fecha tuvo lugar.

**CUARTO.** La cuantía del recurso se fijó en 222.852,57 euros.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. Alfonso Rincón González-Alegre.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Actuaciones impugnadas.

En el presente recurso se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 28 de octubre de 2020, en cuanto desestimó las reclamaciones nº NUM000 ; NUM001 ; NUM002 ; NUM003 ; NUM004 ; y NUM005 , interpuestas contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado contra el acuerdo de liquidación ( NUM006 ) de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), derivado de acta de disconformidad nº A02- NUM007 , por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente a los ejercicios 2011, 2012 y 2013, por importe total de 114.626,08, y contra el acuerdo de imposición de sanción derivado de la misma por un total de 108.226,49 euros, así como, naturalmente, estas últimas resoluciones, respecto de los aspectos que fueron confirmados por el TEAR.

A) La liquidación impugnada tienen su origen en el procedimiento de inspección que se entendió con el recurrente y su cónyuge y que culminó con la regularización de varios elementos de las obligaciones tributarias por IRPF de los ejercicios indicados.

Se produjeron los siguientes ajustes:

- Se imputan como rendimientos del trabajo del obligado los pagos realizados por el Valencia C.F. al representante don Gonzalo a través de la entidad NESCAR SPORT S.L., al entenderse que son pagos realizados por el club en nombre del jugador. Se trata de las cantidades de 61.006 euros en 2011, 60.281 en 2012 y 14.806 en 2013.

- Se determina la existencia de operaciones vinculadas entre INMOSAN CONSULTING SL y don Aquilino al haberse constatado que los ingresos percibidos por la sociedad derivan en parte de la actuación directa y personal del obligado. Se procede por parte de la Inspección a aumentar los rendimientos de actividades económicas del interesado en los importes que resultan de la diferencia entre la valoración efectuada y el gasto que había sido declarado por la sociedad.

- Se consideran como rendimientos de capital mobiliario las utilidades obtenidas por las cantidades abonadas por INMOSAN CONSULTING SL por la condición de socio de don Aquilino . Se trata de las utilidades derivadas de gastos en restaurantes y hoteles por importes de 6.070,97, 7.016,54 y 7.222,91 euros en los tres ejercicios comprobados, respectivamente; y entregas bienes y prestaciones de servicios en inmuebles propiedad del socio o de su aprovechamiento personal por importes de 173.501,97, 48.561,92 y 12.591,62 euros, también en los tres ejercicios comprobados, respectivamente.

Paralelamente, la Inspección de los Tributos incoó actas de disconformidad A02- NUM008 y A02- NUM009 con la sociedad INMOSAN CONSULTING SL por el procedimiento de comprobación seguido respecto del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2011 a 2013.



Por resolución de 2 de octubre de 2017, se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación.

B) Por la Dependencia Regional de Inspección se procedió a la incoación del expediente sancionador que dio lugar al acuerdo de imposición de sanción (A51- NUM010 ), al concluir la Administración que el reclamante no ingresó dentro de la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, conforme al artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), obtuvo indebidamente devoluciones conforme al artículo 193 LGT y que ha declarado incorrectamente la renta neta derivada de los rendimientos de capital mobiliario sin que se haya producido falta de ingreso por haberse compensado con saldos negativos de rendimientos de capital mobiliario pendientes de compensación procedentes de ejercicios anteriores, conforme al artículo 195.1 LGT.

C) La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 28 de octubre de 2020, estimó parcialmente las reclamaciones formuladas contra los acuerdos anteriores.

En concreto, estimó la reclamación en cuanto al ajuste practicado de incremento de los rendimientos de actividades económicas por operaciones vinculadas respecto del ejercicio 2011 y las desestimó en todos los demás extremos.

a) El TEAR constata que " *la actuación de la Inspección se produce dentro del plazo de prescripción respecto de todas las partes intervinientes únicamente en los ejercicios 2012 y 2013. Así, la Administración ha excedido el plazo de duración máximo del procedimiento inspector en lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, lo que ha llevado consigo la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del ejercicio 2011, por lo que debemos dejar sin efectos los ajustes realizados en dicho ejercicio. Esta prescripción fue declarada de oficio por la Administración en el procedimiento seguido frente a la sociedad y al ser un ajuste bilateral debemos dejar sin efectos igualmente el ajuste por la valoración de la operación vinculada del ejercicio 2011 en sede del socio, siendo solamente válidos los ajustes realizados por la valoración de la operación vinculada en los ejercicios 2012 y 2013.*

*Tras analizar el método de valoración utilizado y las características específicas del servicio, siendo preciso tener en cuenta el carácter personalísimo del servicio prestado, este Tribunal considera que el ajuste practicado es conforme a derecho, sin perjuicio de lo anteriormente expuesto. Por ello, se confirma el ajuste de los ejercicios 2012 y 2013, y se anula el practicado en el ejercicio 2011".*

b) En cuanto al ajuste consistente en la imputación como rendimientos del trabajo del obligado los pagos realizados por el Valencia C.F. al representante don Gonzalo a través de la entidad NESCAR SPORT S.L., al entenderse que son pagos realizados por el Club en nombre del jugador, argumenta lo siguiente:

"[P] ara poder analizar correctamente la cuestión objeto de reclamación, debemos acudir a lo establecido en el Reglamento sobre los **Agentes** de los Jugadores, aprobado por el Comité Ejecutivo de la FIFA en su sesión del 29 de octubre de 2007, que entró en vigor el 1 de enero de 2008, y que establece en su artículo 19 , denominado contrato de representación:

[...]

[E] n el caso concreto, debemos analizar los hechos demostrados por la Inspección y los argumentos alegados por la parte reclamante:

- En el contrato federativo entre D. Aquilino y el Valencia C.F. aparece la firma de D. Gonzalo como **Agente** de jugadores. La parte reclamante alega en este punto que en el contrato aparece expresamente que se trata de "El **Agente** de jugadores por mandato del Club". Sin embargo, es importante destacar que en el contrato se incluye un espacio adicional con la leyenda "No se ha utilizado el servicio de **agente** de jugadores" precisamente para que si este es el caso se marque por el jugador y el club, algo que no se ha hecho en el presente caso. Teniendo en cuenta que por la normativa expuesta anteriormente D. Gonzalo no puede representar los intereses de ambas partes, parece que se incluye esta coetilla ("por mando del club") para tratar de evitar las consecuencias fiscales.

- Es público y notorio que existía una relación entre el jugador y el **agente** anterior a su fichaje con el Valencia C.F. De hecho, con anterioridad a la firma del contrato federativo, D. Gonzalo negocia en nombre del jugador con otro club de nacionalidad turca (Besiktas). En este mismo sentido cabe destacar que D. Gonzalo también participa en la desvinculación del jugador con el Real Madrid C.F. con anterioridad a la firma del contrato con el Valencia C.F., y del mismo modo participa en la desvinculación con el Valencia C.F., no únicamente en la contratación, lo que carecería de sentido si este no representara efectivamente los intereses del jugador.

- Existen numerosas páginas webs y noticias de prensa especializada que ponen de manifiesto que D. Gonzalo representa a D. Aquilino desde un momento anterior a su fichaje con el Valencia C.F. Igualmente podemos ver



noticias que reflejan tanto su condición de **agente** del jugador durante los años de vinculación con el Valencia C.F. como con carácter posterior.

Si acudimos al artículo 19.8 del RAJ se establece un estricto régimen de incompatibilidad para evitar conflicto de intereses entre las partes. Se habla literalmente de que el **agente** no podrá tener "contrato de representación, un acuerdo de cooperación o de intereses compartidos" con ambas partes. No se dice que no se puede mantener una relación de **agente** con ambas partes, sino que no se puede tener intereses compartidos, se debe evitar ese conflicto de interés. Se especifica que siempre que actúe como **agente** solo podrá representar los intereses de una de las partes. Por lo tanto, si ha quedado demostrado que D. Gonzalo representaba los intereses del jugador, en ningún caso podemos entender que represente igualmente los del Club.

Entiende este Tribunal que queda acreditado de forma suficiente por la Inspección que los pagos que se hacían por el club al **agente** eran a cuenta del jugador, por lo que deberían integrarse como rentas del trabajo del mismo al ser un rendimiento en especie. Esta fórmula de pago se recoge precisamente en el artículo 19.4 del RAJ en el que se determina que el jugador podrá autorizar al club para que pague al **agente** en su nombre, practica muy habitual en la realidad. También recoge este mismo artículo que el pago al **agente** debe realizarse por el que sea su cliente, el futbolista en este caso, por lo que queda clara la imputación de las rentas al mismo.

Por todo ello, se confirma el aumento de la base imponible del obligado por los rendimientos del trabajo conforme al artículo 17 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ".

c) Respecto del ajuste consistente en la imputación, como rendimientos de capital mobiliario, de determinadas cantidades abonadas por la sociedad INMOSAN CONSULTING, se razona lo que sigue:

" Durante el procedimiento se ha puesto de relevancia que D. Aquilino era propietario de dos inmuebles sitos en CALLE000 , siendo uno de ellos su vivienda habitual. La sociedad INMOSAN CONSULTING, de la que es socio y administrador único el obligado, se dedica principalmente al arrendamiento de inmuebles. En este contexto, y tras varios requerimientos, se identifican diferentes entregas o servicios en el inmueble sito en CALLE000 NUM011 . Del mismo modo, se descubren una serie de gastos o disposiciones de cuentas corrientes de la sociedad en las que no se justifica su afectación a la actividad de la misma. Se trata de utilidades obtenidas por el socio, D. Aquilino , derivadas de tal condición. Por ello, se imputan como rendimientos de capital mobiliario del socio [...]"

Tras hacer referencia a la carga de la prueba, argumenta lo siguiente:

"En el presente caso, la Administración ha realizado numerosos requerimientos a las sociedades que emiten las facturas para que identifiquen (en el caso de que no estuviera identificado ya en la propia factura) la dirección en la que se han entregado sus bienes o prestados sus servicios. En todos los supuestos alegados las sociedades han identificado el inmueble sito en CALLE000 .

La parte reclamante alega que no podían ser bienes destinados a dicho inmueble en la medida en la que en estos ejercicios se encontraba todavía en una fase muy poco avanzada de construcción, presentando como prueba certificados de obra. Sin embargo, estas certificaciones de obra presentadas no desvirtúan en absoluto lo establecido por la Administración, que las entregas de los bienes y servicios señalados se han producido en los inmuebles del socio sitos en la CALLE000 , y así ha sido confirmado por las entidades que entregaron los bienes o prestaron los servicios (confirmaciones que se han realizado bien vía contestación a los requerimientos efectuados por la Inspección, bien contenida en las propias facturas que documentan las entregas).

En todo caso, por un lado no se ha demostrado lo esencial, y es que estos bienes o servicios han sido entregados o prestados en inmuebles propiedad de la sociedad y afectos a su actividad económica, y por otro lado, el hecho de que un inmueble esté en construcción no implica que no pueda ser destino de determinados bienes o servicios.

- Respecto a la factura de Makinostra HD of Madrid se trata de una motocicleta Harley Davidson de la que en ningún momento se ha justificado la afectación a la actividad de la sociedad. El obligado alega que jamás ha sido usada, sin embargo no se ha justificado dónde se encontraba durante los años objeto de comprobación. Parece que se ha utilizado como obra de arte durante dichos ejercicios siendo su socio el beneficiario de su utilidad, sin que se haya aportado prueba suficiente en contra conforme al 105 LGT. En este mismo sentido, no caben admitir las alegaciones de la parte reclamante respecto a que la factura de Bodegas Mauro se trata de obsequios a los clientes de la sociedad, y ello en la medida en la que la parte reclamante no aporta prueba alguna más allá de sus meras manifestaciones".

d) Finalmente, a pesar de la estimación parcial, en aplicación de lo ordenado por la Resolución del Tribunal Administrativo Central (TEAC) de 5 de noviembre de 2015 (RG 00- 03142-2013), entra en el examen del acuerdo sancionador para terminar confirmando la procedencia de la sanción al desestimar las alegaciones formuladas por el reclamante.

**SEGUNDO.** Posición de las partes.



A) La demanda, comienza por poner de manifiesto que el TEAR se limita a respaldar la motivación de la Inspección, sin revisar las pruebas presentadas por el reclamante. A partir de ahí formula los siguientes motivos:

1º.- A pesar de que el recurrente y su cónyuge emplearon la modalidad de "declaración conjunta" en los tres ejercicios objeto de comprobación, la comunicación de inicio del procedimiento se dirigió al recurrente, con total preterición de su cónyuge. A su juicio "este grave defecto supuso, como es obvio, la indefensión de esa contribuyente y debe acarrear la anulación de todo el procedimiento".

Añade que la comunicación de inicio de las actuaciones en relación con doña Beatriz fue notificada el 7 de febrero de 2017, meses después de que hubiera prescrito el derecho de la Administración.

2º.-Insiste en la improcedencia de la imputación al recurrente, como mayores rendimientos del trabajo, de los pagos efectuados por el Valencia Club de Fútbol al intermediario deportivo. A su juicio, dicha regularización se basa en pruebas insuficientes y, con ella, la Inspección se excede en el ejercicio de su función de calificación ( art. 13 LGT). Aduce que se ha acreditado que Nescar prestó servicios a favor del Valencia y que esos servicios son los facturados al Club por la entidad. En concreto, en el contrato federativo de don Aquilino con el Valencia no se hace alusión a don Gonzalo como representante del jugador, pues "lo que aparece únicamente es su firma 'por mandato del Club". A partir del contrato entre el Valencia y la entidad Nescar, aportado en el procedimiento, "no hay ningún género de dudas de que don Gonzalo (a través de la entidad Nescar) actuó representando los intereses del Valencia CF". Se refiere, además, a las contestaciones del Valencia CF y de la entidad Nescar, al acuerdo alcanzado en 2009 entre esas dos entidades y a otras evidencias; y critica las pruebas tomadas por la Inspección y el argumento empleado sobre el Reglamento de la FIFA.

Con carácter subsidiario, alega que "la Administración ha pasado a entender que el pago a representantes de jugadores debe acogerse a la regla de la "representación dual" e imputarse por mitades al jugador y al Club" y "en prueba de ello se aporta, al modo de la Inspección, una noticia de prensa que recoge ese tratamiento de la Inspección en un procedimiento sobre el Atlético de Madrid".

3º.- Sobre los rendimientos de capital inmobiliario imputados al recurrente, defiende su improcedencia en base a la afirmación de que todos y cada uno de los gastos que la Inspección consideró personales son, en realidad, propios de los activos inmobiliarios de la sociedad INMOSAN CONSULTNG, S.L., cuyo objeto social es la explotación de bienes inmuebles. Argumenta que el inmueble situado en la CALLE000 , NUM011 , URBANIZACION000 , de Colmenar Viejo (Madrid), se encontraba en fase de construcción en las fechas reflejadas en las facturas AMADO SALVADOR, S.A., VAYOIL TEXTIL o ILMIODESING. Insiste en que, además de las certificaciones de obra, aportó un acta notarial fechada el 30 de noviembre de 2012 a la que se adjuntan fotografías que "dejan constancia de lo escasamente avanzada que iba la obra del inmueble (esto es, no estaba acabada la estructura, ni tenía cerramiento de ningún tipo), siendo materialmente imposible recibir muebles para dicha construcción en los años 2011, 2012 y 2013, o instalar equipos de luz, sonido, etcétera". Más concretamente, respecto del ejercicio 2011 se refiere a las facturas de Amado Salvador S.A., en concepto de entrega de determinados muebles (entre otros, grifos, sanitarios, lavabos o duchas), a las facturas de Ilmiodesing ( Fausto y Fernando ), las facturas de Estudio de Ingeniería Acústica, de Alternativa de Decoración e Instalaciones S.L., e Ibercasa Reformas S.L., alegando que todas ellas se refieren a bienes y servicios incompatibles con el estado de la obra; a la factura de Makinostra HD of Madrid, S.L., alegando que la Harley Davidson fue adquirida por INMOSAN como inversión y no ha sido utilizada en ningún momento por el recurrente; y a la factura de Bodegas Mauro, que documenta un pedido efectuado con el único fin de obsequiar a los clientes de INMOSAN. Respecto del año 2012, insiste en la argumentación dada respecto de las facturas de Vayoil Textil, S.L., Estudio de Ingeniería Acústica, Amado Salvador, S.A. y Bodegas Mauro.

4º.- Respecto del acuerdo sancionador, denuncia la falta de motivación, así como la ausencia de culpabilidad y de ánimo defraudatorio. Agrega, en relación con el ajuste consistente en la imputación de mayores rendimientos del trabajo, haber actuado de acuerdo con una interpretación razonable de la norma.

B) El Abogado del Estado interesa la desestimación del recurso por considerar que la actuación administrativa impugnada es conforme a Derecho.

Comienza por defender la inexistencia de falta de motivación de la resolución del TEAR, y, por ende, la inexistencia de indefensión. A continuación, contesta todos y cada uno de los motivos de acuerdo con lo siguiente:

1º.- En relación con la supuesta indefensión que habría sufrido doña Beatriz , si bien es cierto que, inicialmente, no se le comunicó el inicio del procedimiento, por medio del acuerdo del Inspector jefe de fecha 6 de febrero de 2017, notificado al día siguiente, se ordenó dejar sin efecto el acta incoada y completar las actuaciones inspectoras en los siguientes términos:



" Se deberá analizar el régimen de tributación, individual o conjunta, de cada uno de los ejercicios en comprobación, el importe de las retribuciones dinerarias declaradas en 2010, así como los ingresos íntegros comprobados de 2012."

Ello motivó que se notificara correctamente, como así se recoge en el acuerdo de liquidación (Doc. AC LIQUIDACION IRPF 11 12 13 Aquilino .pdf del EA), el inicio de las actuaciones inspectoras a doña Beatriz el 7 de febrero de 2017. La indefensión alegada es inexistente, "toda vez que aquella obligada pudo hacer las alegaciones que tuviere por convenientes antes de suscribir el acta de disconformidad del que se deriva la liquidación que da origen al presente recurso".

2º.- En relación con la imputación de los pagos efectuados al **agente**, se refiere al art. 19.8 del Reglamento sobre los **Agentes** de Jugadores, aprobado por el Comité Ejecutivo de la FIFA en 2007, para argumentar que el hecho de que el **agente** actuara para el jugador y no para el club se desprende del "contrato de jugador profesional de **fútbol**", en el que se señala que D. Gonzalo actúa en su condición de "**agente** de jugadores" y que el mero hecho de que se haya explicitado en el contrato que actúa "por mandato del Club" carece de relevancia, "porque la propia lógica y dinámica del negocio de los **agentes** y del mercado de futbolistas permite atisbar que los intereses realmente postulados son los de Jugador, y no Club". Este planteamiento se ve reforzado por el hecho de que la relación entre el jugador y el **agente** es anterior al fichaje por el Club y "existen numerosas páginas webs y noticias de prensa especializada que ponen de manifiesto que el **Agente** representa al Jugador desde un momento anterior a su fichaje por el Club". Respecto de la pretensión subsidiaria, considera que en el caso "no se aprecia que el **Agente** haya intervenido en representación de los intereses del Club, por lo que no existe presupuesto fáctico suficiente para imputarle a dicho Club rendimiento alguno".

3º.- Respecto de la imputación de gastos personales que son de cuenta de la sociedad INMOSAN CONSULTING, S.L. "el hecho de que la vivienda se encontrara en una situación de obra en modo alguno impide, como parece sostener el recurrente, la recepción y entrega de los bienes y servicios señalados, máxime cuando todos los requerimientos cursados por la AEAT a los emisores de facturas han confirmado que se las entregas se hicieron en el inmueble situado en la CALLE000 ". El cuanto a las facturas de Makinostra HD of Madrid, S.L. y Bodegas Mauro, se trata de meras alegaciones sin sustento probatorio.

4º.- Finalmente, considera que el acuerdo sancionador está suficientemente motivado, para lo que basta con revisar las cinco páginas destinadas al elemento subjetivo.

**TERCERO.** Sobre la alegación de indefensión sufrida por la cónyuge del recurrente. Posición de la Sala.

Para desestimar el motivo bastaría con constatar que el recurrente no invoca haber sufrido indefensión, sino que lo que denuncia es que ha sido víctima de ella otra persona -su cónyuge-, atribuyéndose así, a modo de legitimación por sustitución, el interés en tutelar un derecho que no le pertenece. En todo caso, no posible apreciar indefensión de ningún tipo desde el momento en que a doña Beatriz -que, además de compartir representante con su esposo, participó activamente en el procedimiento inspector que se entendió con la sociedad vinculada en su condición de trabajadora de dicha mercantil- se le dio conocimiento formal del procedimiento de inspección, como pone de manifiesto la Abogacía del Estado y pudo presentar cuantas alegaciones y pruebas hubiera estimada oportunas.

Por otra parte, lo dispuesto en el artículo 84.6 LIRPF en relación con el artículo 68.8 LGT, según el cual "*interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables*", descarta la prescripción alegada.

**CUARTO.** Consideración de los pagos efectuados por los clubes de **fútbol** a los **agentes** o intermediarios. La potestad de calificación y los límites fijados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Sobre la legalidad del criterio de la Inspección, según el cual las retribuciones abonadas por los clubes de **fútbol** a los **agentes** habrían sido satisfechas por cuenta de los jugadores y, por tanto, formarían parte de las retribuciones de estos últimos, con las consecuencias consiguientes respecto del IRPF y del IRNR, de las retenciones a practicar por los clubes y del IVA pagado por el club por la prestación de servicios profesionales del intermediario y su correspondiente deducción, se han pronunciado diversas sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo que, con carácter general, han avalado el proceder de la Administración tributaria.

En el sentido indicado, pueden citarse las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección 2ª, de 28 de octubre de 2022 (recurso 764/2019) con cita de las de la de la Sección 5ª de 26 de mayo de 2021 y de 23 de marzo de 2022, que, a su vez, se refiere otras dictadas en relación con los diferentes tributos, bien respecto a clubes de **fútbol**, bien respecto a jugadores o entrenadores.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, primero en la Sentencia de la Sección 2ª de su Sala Tercera, de 23 de febrero de 2023 (recurso 5730/2021) [que casó la Sentencia antes citada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo



de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2021, en un asunto relativo a la regularización del IVA]; y después en la Sentencia de esa misma Sección 2ª de 22 de junio de 2023 (recurso 4702/2021), que casó la Sentencia de 22 de marzo de 2021 (recurso 975/2020) dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en un asunto de IRPF relativo de un jugador de **fútbol**, ha considerado que con su actuación, la Inspección se excedía en el ejercicio de su potestad de calificación con dicha actuación, exceso que anulaba la regularización practicada a su amparo.

Esta última Sentencia, recaída sobre un caso similar al que nos ocupa, "en el que la regularización consistió en atribuir mayores rendimientos de trabajo" al recurrente, "como consecuencia de no declarar el contribuyente la totalidad de los mismos, al considerar que los pagos efectuados por el Valencia CF al **agente** del jugador son realizados en nombre y por cuenta de éste y que, en definitiva, son un mayor salario del mismo", ha considerado de aplicación la jurisprudencia expresada en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (recurso de casación 1429/2018), 22 de julio de 2020 (recurso de casación 1432/2018) y 23 de febrero de 2023 (recursos de casación 5730/2021 y 5915/2021), que reitera.

Después de reproducir la doctrina jurisprudencial relativa al principio de calificación proclamada en las sentencias que se acaban de citar y que expondremos al final de este fundamento, razona lo siguiente en su fundamento jurídico quinto:

*"[E] l examen de la pretendida actuación de calificación tributaria sí debe efectuarse bajo los criterios interpretativos expuestos en las SSTs de 2 y 22 de julio de 2020, citadas, que exponen la actual doctrina jurisprudencial acerca de los límites entre calificación, conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, en las que hemos remarcado el alcance de la exigencia legal de diferenciar adecuadamente los límites entre una y otra figura, y el deber de la Administración de ajustar el uso de las potestades de calificación, declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y apreciación de simulación a las características reales del acto, negocio o hecho con trascendencia tributaria regularizado. Solo manteniendo el rigor necesario en la aplicación en cada caso de la figura que resulte pertinente, podrá cobrar efectividad el esquema diseñado por el legislador en la actual Ley General Tributaria, aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en línea con la reforma de los arts. 23, 24 y 25 Ley 230/1963, introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio.*

*Pues bien, a diferencia de lo razonado en la sentencia recurrida, consideramos que en el caso que se enjuicia, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica. La calificación de los hechos imposables, ya se ha dicho, es una operación consistente en determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado. Por tanto, es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas. Sin embargo, lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de **fútbol** y **agente**) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular el pago de la prestación de servicios, sobre el que se ha repercutido el IVA que es objeto de liquidación en la regularización objeto de este litigio. Este negocio jurídico es dejado de lado en el proceso de la supuesta calificación, y, aislando del mismo un determinado elemento, la prestación consistente en el pago, ésta es separada por completo de aquel negocio al que respondía -en la intención de los contratantes- y se atribuye la causa y finalidad de esa prestación, y sus consecuencias tributarias, al cumplimiento de otro negocio jurídico distinto, entre sujetos parcialmente diferentes, que es el contrato de representación entre jugador y **agente**. Paradójicamente, el acuerdo sancionador considera que estamos ante una infracción leve, no aprecia la existencia de ocultación, y considera que la culpabilidad viene determinada, no por una actuación dolosa, sino por la omisión de la diligencia debida, apreciación que parece difícil de concordar con el esquema operativo que construye el acuerdo de liquidación.*

*No corresponde a este Tribunal determinar si la Administración debió declarar la existencia de simulación negocial, incardinable en el art. 16 LGT, y para cuya apreciación en el propio acto de liquidación está habilitado (art. 16.2 LGT) -no en vano el proceso argumentativo recuerda vivamente a la denominada simulación en la causa que algunas veces ha sido examinada en nuestra jurisprudencia-, o una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de normas tributarias, delimitado en sus presupuestos y consecuencias en el art. 15 LGT. Entre una y otra figura existen obviamente diferencias relevantes, tanto en sus presupuestos como en sus consecuencias -en especial las sancionadoras-, pero también procedimentales y de garantía, por la necesidad de un informe en el caso de conflicto. Sobre todo, ello se extienden nuestras sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 citadas, a las que hemos de remitirnos. También es cierto que existen zonas de aparente conflicto o superposición de estas figuras que no hacen siempre fácil optar por una u otra calificación, aunque desde luego, las dificultades se presentan más vivamente en la delimitación entre conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, pero no entre estas potestades y la genuina operación de calificación jurídica, por más que el margen de aplicación de ésta última se trate de ensanchar por la Administración más allá de sus límites naturales,*



como ha ocurrido aquí. Lo relevante para nuestro enjuiciamiento es que, en este caso, el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible, pues en modo alguno se limita la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que aísla el flujo económico de ese negocio, y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias. Como hemos declarado en las sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 citadas, 'las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas - como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto. [...]'

A propósito de la potestad de calificación, sus límites y la distinción con figuras afines, cabe recordar que, según el art. 13 LGT, " 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".

Por su parte, el art. 115. 2 de la misma Ley -precepto referido a las " las potestades y funciones de comprobación e investigación"- dispone que " en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley .

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley " .

Como decíamos, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se ha pronunciado, con un alcance general, sobre la delimitación de las potestades de calificación ( artículo 13 de la Ley General Tributaria) respecto de los procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma ( artículo 15 de la Ley General Tributaria) y simulación ( artículo 16 de la Ley General Tributaria), en las citadas Sentencias de la Sección 2ª de 2 de julio de 2020 (recursos de casación 1429/2018 y 1433/2018. Ponente: Jesús Cudero Blas) y de 22 de julio de 2020 (recurso de casación 1432/2020 Ponente: Ángel Aguallo Avilés).

Dichas Sentencias, por lo que aquí interesa, recuerdan, "muy sintéticamente", que " la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes"; que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria ( artículo 15 de la Ley General Tributaria ) "existe, según dicho precepto señala, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;

b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios"; y que, " en la simulación ( artículo 16 de la Ley General Tributaria ), 'el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes', en el bien entendido que si existe simulación la Administración Tributaria tiene que declararlo en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios; además, en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Habría, además, una simulación absoluta cuando 'tras la apariencia creada, no existe causa alguna', esto es, se trata de crear una apariencia de negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar y una simulación relativa 'cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes', una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley.

Es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o negocio realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto





*en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').*

A partir de aquí, las citadas sentencias indican el modo en que el intérprete, "incluido -obvio es decirlo- la Administración tributaria" ha de proceder: (i) " *habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria ; (ii), "[s]olo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria , si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes; y (iii) " la cláusula antielusión de cierre (el artículo 15 de la Ley General Tributaria ) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes"*.

La consecuencia de la extralimitación en el ejercicio de la potestad de calificación que establece el Tribunal Supremo es la invalidez y consiguiente anulación de la regularización practicada a su amparo y de las sanciones asociadas a aquella (FJ 5). Para alcanzar dicha conclusión, el Alto Tribunal razona que "[I] as instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables.

*Pretender que la 'calificación' tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.*

*Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con 'calificar' las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y 'ajustarlas' a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los 'actos, hechos o negocios') sería prácticamente absoluta y omnicompreensiva de cualquiera situación imaginable.*

[I]. *Y habría un argumento más, en absoluto baladí: en el ámbito tributario, la cuestión de distinguir entre calificación (o 'recalificación', como en realidad ha sucedido aquí) y simulación -sea esta absoluta o relativa- puede adquirir una importancia capital si la contemplamos desde la perspectiva del Derecho sancionador.*

*Y es que una cuestión de calificación podría quedar amparada -o al menos así podría defenderse- por la ausencia de negligencia o por una interpretación razonable de la norma a fin de excluir la existencia de infracción tributaria; pero ello no sería posible cuando de la simulación se trata en la que, incluso, cabría pensar en que la ocultación propia de la simulación podría actuar como circunstancia de agravación. De esta manera, una distinción que pudiera -aparentemente- parecer inocua puede tener unos efectos absolutamente relevantes nada menos que en el ámbito del derecho sancionador".*

**QUINTO.** Posición de la Sala respecto de la imputación como rendimientos del trabajo de los pagos efectuados por el club al **agente**.

La aplicación del criterio interpretativo al que se refiere el fundamento anterior determina la anulación de la liquidación en el aspecto impugnado, al haber incurrido la Inspección, según la delimitación efectuada por el Tribunal Supremo de la que se ha dado cuenta, en un exceso en el ejercicio de su función de calificación de acuerdo con el art. 13 LGT.

Como en el caso abordado por la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2023 (recurso 4702/2021), en el supuesto que examinamos, la Administración no califica -ni recalifica- el contrato que consta en el expediente administrativo y que afirma ligar al **agente** con el club que le paga, sino que, simplemente, lo desconoce, actuando como si no existiera o, por ser falso, debiera verse privado de toda su eficacia jurídica. Y lo hace directamente, sin destruir la apariencia de validez de que está dotado a través de los mecanismos que prescribe el Ordenamiento -declaración de simulación- con las garantías exigibles de prueba y de defensa. Dicho en otros términos, la Administración disocia los pagos efectuados por el club del contrato que, en apariencia, constituye su causa, que es el celebrado entre el **agente** o mediador y el club, para atribuir a dichos pagos una causa distinta, como es la retribución del jugador por los servicios prestados al club por jugar al **fútbol**. Y lo hace de modo directo, excediéndose con ello en el ejercicio de la potestad de calificación que le corresponde.



Procede, en consecuencia, estimar el motivo y anular la liquidación en el aspecto impugnado relativo a la imputación al recurrente, como rendimientos del trabajo, de los pagos efectuados al agente por el Valencia Club de Fútbol SAD.

**SEXTO.** Sobre la imputación de rendimientos del capital mobiliario. Posición de la Sala.

Conviene recordar que, sobre la carga de la prueba, dispone el artículo 105 LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil:

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

*2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".*

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2020 (recurso 4258/2018), nos recuerda que "una constante jurisprudencia pone de manifiesto [que] el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo" [Declaraciones a las que se remiten, entre otras muchas, sentencias posteriores del Tribunal Supremo como las de 18 de mayo de 2020 (recurso 4002/2018), 13 de octubre de 2022, (recurso 2151/2021) y 17 de octubre de 2022 (recurso 3521/2021)].

De forma más concreta, la jurisprudencia tiene declarado que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad [ Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 8 de marzo de 2012 (Recurso 3780/2008)]. La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 22 de mayo de 2015 (Recurso 202/2013) razonaba que "en virtud del régimen de la carga de la prueba del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos pues según el indicado precepto "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -antiguo artículo 1214 del Código Civil -, que determina a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos".

Como ha quedado expuesto, una vez determinada la vinculación entre el recurrente y la sociedad INMOSAN CONSULTING, S.L., tema que no ha sido cuestionado, la Inspección imputa al recurrente, como rendimientos del capital mobiliario, ciertos pagos y atenciones efectuados por dicha sociedad, con fundamento en que los mismos no se destinan a la actividad de la misma, sino que tienen como objeto satisfacer necesidades o



deseos del interesado. Entre esos se encuentran gastos en restaurantes y hoteles, cuya imputación no se cuestiona, así como entregas de bienes o prestaciones de servicios identificadas en los inmuebles situados en la CALLE000 de la URBANIZACION000, en Colmenar Viejo (Madrid), que son propiedad del recurrente.

El acuerdo de liquidación, siguiendo al acta que le precede, contiene una exhaustiva motivación de las razones de dichas imputaciones, expresando las evidencias alcanzadas a la vista de las respuestas de los proveedores de dichos bienes y servicios y de la trabajadora de la sociedad mercantil vinculada, esposa del recurrente, en el procedimiento inspector seguido respecto de dicha sociedad, así como de la contabilización por la misma de esas salidas de fondos. A ello nos remitimos.

Frente a todo ese material, la parte demandante se limita a insistir en la alegación de que determinadas entregas de bienes no son compatibles con el estado de la obra de su vivienda, así como en que no ha usado la Harley Davidson que adquirió la sociedad y que las compras de botellas de vino tenían por finalidad la atención a los clientes de la citada mercantil, meras afirmaciones que, resultan, a juicio de la Sala, insuficientes para levantar la carga probatoria que corresponde al recurrente.

Consta que el interesado disponía de dos inmuebles en los números NUM012 y NUM011 de la misma calle citada, así como que las entregas de bienes y prestaciones de servicios tuvieron lugar en una u otra de dichas direcciones. Aun aceptando la argumentación de la demanda, el estado de las obras en una de ellas -la que constituye la vivienda habitual del interesado- no demostraría, en ningún caso, que los bienes o servicios no se destinaron a la otra, que también se hallaba a su disposición. De ello no se ofrece ninguna explicación. Cabe destacar, a modo de muestra de lo sostenido por la Inspección, que una de las facturas identifica los trabajos realizados en el número NUM013 de la misma calle, lo que no se corresponde con las direcciones de los citados inmuebles. A fin de aclarar lo sucedido, se hace constar que " *en conversación telefónica con este actuario en fecha 15 de diciembre de 2016, el administrador de la sociedad Ibercasa reformas S.L., don Saturnino, lo identifica como 'la casa de Aquilino'* ". Otro hecho a subrayar, que apunta en la misma dirección, es el indicado por la Inspección respecto de los pedidos a Bodegas Mauro, en cuanto afirma que " *la propia entidad entre los ajustes extracontables de los años objeto de comprobación ha considerado estos gastos como no deducibles en la sociedad*".

En definitiva, frente a los fundados indicios expresados por la Inspección, no se ha practicado, a juicio de la Sala, prueba de entidad suficiente a fin de justificar que las referidas entregas de bienes y prestaciones de servicios tuvieron como destino los inmuebles de la sociedad vinculada al recurrente afectos al ejercicio de su actividad mercantil. En estas circunstancias, procede desestimar el motivo.

**SÉPTIMO.** Estimación parcial.

De acuerdo con lo que llevamos dicho, procede la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo y la anulación de las resoluciones impugnadas, que se dejan sin efecto, a fin de que se practiquen nuevas liquidaciones de acuerdo con lo indicado en el fundamento jurídico 5 de esa sentencia.

La anulación de las liquidaciones conlleva asimismo la de las sanciones derivadas de aquéllas y de las que traen causa directa, sin necesidad de entrar en el análisis de la propia resolución sancionadora ni de pronunciamiento alguno sobre las cuestiones planteadas en la demanda con relación a la misma ( sentencias de la Sección 5ª, de 4-04-2016, rec. 335/2014, y 18-07-2018, rec. 804/2016).

**OCTAVO.** Sobre las costas.

La estimación parcial del recurso determina la no imposición de las costas del mismo de acuerdo con el art. 139.1 LJCA.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación.

## FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Aquilino, representado por la Procuradora doña Irene Aranda Varela, contra las resoluciones administrativas a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, que anulamos y dejamos sin efecto en el extremo impugnado relativo a la imputación, como rendimientos del trabajo, de los pagos efectuados por el Valencia Club de Fútbol SAD al agente o mediador, con los efectos inherentes a esta declaración, desestimando los restantes pedimentos.

Sin condena en costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación



del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0940-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0940-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.