

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ074935

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 10 de julio de 2019

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 3548/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Delimitación.** Una entidad alega que las retribuciones satisfechas a los agentes corresponden a servicios prestados por éstos al Club, y no a los deportistas; en concreto, señala que se corresponden con las actividades de intermediación en las transacciones habituales relacionadas con jugadores: adquisición y transmisión de derechos federativos entre clubes, negociación de los contratos laborales, cesiones, etc. Por lo tanto, a su entender, resulta improcedente considerar que dichos pagos han sido realizados en nombre y por cuenta de los jugadores y que su calificación ha de ser la de mayor retribución de éstos.

Pues bien, la normativa de la FIFA permitía que un agente actuase como representante de un jugador o de un club, pero sujeto a un régimen de estricta incompatibilidad, de suerte que un mismo agente sólo podía actuar como representante de una de las partes. Así pues, en la medida que la documentación obrante en el expediente acredite que los agentes que intervienen en los correspondientes contratos venían actuando como agentes de los jugadores y, no habiéndose aportado ninguna prueba justificativa de que los agentes ostentasen de hecho una representación real concedida por el Club, el TEAC considera que las alegaciones vertidas por la interesada no son suficientes para enervar el resultado alcanzado por la Inspección.

Llegados a este punto, conviene reflexionar acerca de la operativa seguida por el Club que, en lugar de satisfacer directamente las comisiones por fichaje a los futbolistas, realiza los pagos en nombre y por cuenta de éstos a los diferentes agentes. En principio, el Club ha pagado la misma cantidad en concepto de comisión que si la hubiese satisfecho al jugador como mayor retribución. Además, ha soportado una cuota de IVA que no le correspondía, pero que no tiene trascendencia económica ya que se lo pudo deducir en su autoliquidación por dicho impuesto.

Los jugadores, por su parte, sí se han visto beneficiados fiscalmente toda vez que: a) si les hubiesen facturado sus agentes, tendrían que haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela ya que tienen la consideración de consumidores finales y no son sujetos pasivos de IVA, y b) si el Club les hubiese incluido el importe de las comisiones en su retribución, al obtener una mayor remuneración, habría aumentado su base imponible y consiguiente tributación en el IRPF; además tendrían que haber pagado la comisión a sus representantes sin posibilidad de deducírsela en el IRPF al tributar por las rentas del trabajo.

Dicho esto, el TEAC entiende que dichos pagos, realizados por el Club a los agentes, representan claramente un beneficio para los futbolistas, por cuanto les han evitado tener que retribuir a sus agentes por los servicios prestados en las operaciones antes mencionadas. En conclusión, resulta lógica la imputación de renta a los futbolistas por los pagos satisfechos a los agentes, ya que en definitiva los servicios prestados se referían a la contratación o traspaso de jugadores y a la renovación de sus contratos, elementos que evidentemente afectaron y beneficiaron a los deportistas. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RD 520/2005 (RGRVA), art. 35.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 105, 108 y 237.

Constitución Española, art. 24.

Código Civil, art. 1.214.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7, 9 y 18.

RDLeg. 2/2015 (TRET), art. 56.

RD 1006/1985 (Relación laboral especial de los deportistas profesionales), art. 15.

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

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El día 08/07/2017 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la presente reclamación, interpuesta en 06/07/2017 contra la resolución del recurso de reposición de fecha 09/06/2017 por el que se impugnó la liquidación dictada por la Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTA) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con el concepto tributario Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y profesionales períodos mensuales de octubre de 2011 a septiembre de 2015. Cuantía de la reclamación: liquidación correspondiente al mes julio de 2015: 422.558,89 euros (398.518,15 euros de cuota y el resto intereses de demora).

#### Segundo.

La entidad obligada tributaria había presentado autoliquidaciones por el citado concepto retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y profesionales, períodos mensuales octubre de 2011 a septiembre de 2015.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general desarrolladas en relación, entre otros, con el concepto tributario y períodos de liquidación mencionados, en fecha 22/07/2016 se dictó liquidación por importe total 2.344.644,36 euros (2.076.322,71 euros en concepto de cuota y el resto por intereses de demora) en la que se hacía constar que:

i) A lo largo del período comprobado, el obligado tributario había satisfecho determinados importes a agentes y/o representantes de jugadores de fútbol (en virtud de contratos suscritos con ellos), a consecuencia de servicios relativos a la contratación de jugadores, así como a la renovación, ampliación, traspaso de derechos, rescisión del contrato que les ligaba al obligado tributario, etc.

La Inspección considera que determinadas retribuciones satisfechas por la entidad a los agentes de los jugadores de fútbol deben considerarse efectuadas por cuenta de éstos, dado que los agentes prestan sus servicios a los deportistas, y no al Club de fútbol, de acuerdo con el régimen de incompatibilidad establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA. En consecuencia, dichas retribuciones deben calificarse como rendimientos del trabajo de los futbolistas.

ii) El obligado tributario satisfizo al jugador Don **Dx...** una indemnización a consecuencia de la extinción de la relación laboral, por importe de 425.000,00 euros. El club de fútbol no practicó retención a cuenta del IRPF, ya que a su entender la citada indemnización constituía renta exenta en virtud del artículo 7.e) de la Ley 35/2006, LIRPF.

A juicio de la Inspección, la extinción de la relación laboral fue el resultado del mutuo acuerdo entre las partes, por lo que la indemnización satisfecha no goza de exención en el IRPF y debió ser sometida a retención.

iii) En atención a la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo, la Inspección hace constar que los importes satisfechos por el obligado tributario a los agentes de los jugadores, así como la indemnización por despido satisfecha, rendimientos todos ellos que no sometió a retención a cuenta del IRPF de los jugadores, no fueron declarados por éstos en la base imponible de sus autoliquidaciones del IRPF, por lo que procede exigir al obligado tributario las retenciones no practicadas.

iv) En el curso de las actuaciones, el obligado tributario aportó escrito dirigido a la DCGC, de solicitud de devolución de ingresos indebidos y de subsanación de las autoliquidaciones presentadas de los meses de enero a septiembre de 2015, modelo 111 (Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta) y al modelo 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Retenciones e ingresos a cuenta. Concretamente, en cuanto a los futbolistas Don **Cx...** y Don **Sx...**, se señala que se habían liquidado retenciones a cuenta IRPF correspondientes a los meses de enero a mayo de 2015 de forma errónea, como si los futbolistas hubiesen tenido en 2015 su residencia en España. Por lo tanto, solicitan devolución de cuotas ingresadas por Retenciones a cuenta de IRPF correspondientes a los 5 primeros meses de 2015.

La Inspección no accede a la devolución solicitada, argumentando que la documentación aportada por el obligado tributario no acredita la residencia fiscal de estos jugadores, en el año 2015, en los respectivos países extranjeros (Italia en el caso del señor **Cx...** y Turquía en el del señor **Sx...**).

### **Tercero.**

Disconforme, la entidad interesada interpuso recurso de reposición frente a la liquidación anterior, el cual fue parcialmente estimado por acuerdo de la Jefe de la Oficina Técnica de fecha 09/06/2017, ordenando una devolución a favor de la recurrente por importe de 26.064,88 euros.

A su vez, contra la resolución del recurso de reposición, la obligada tributaria interpuso en fecha 06/07/2017 reclamación económico administrativa ante este TEAC, que se tramita con RG número 00-03548-2017. Puesto de manifiesto el expediente, mediante escrito registrado en fecha 18/05/2018, la entidad interesada planteó cuantas alegaciones estimó convenientes a su derecho.

### **Cuarto.**

A consecuencia de los hechos regularizados, en fecha 02/10/2017 se notificó a la interesada acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el concepto y periodos de referencia, por considerarse cometidas infracciones tributarias.

Disconforme con el citado acuerdo de imposición de sanciones, la entidad interpuso en fecha 05/12/2017 reclamación económico administrativa ante este TEAC que recibió el número de RG 00-06557-2017, que el 23-05-2018 se declaró inadmisibile por extemporánea. Contra dicha inadmisión se interpuso recurso de anulación, que se tramitó con el número de RG 00-06557-2017-50, que fue desestimado en fecha 21-11-2018.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

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

### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad a derecho del acuerdo impugnado, a la vista de las alegaciones que, en síntesis, se concretan en:

a) En cuanto a los pagos realizados por la entidad a los "agentes de jugadores", se señala que dichos pagos se efectuaron por servicios prestados al club de fútbol y no a los jugadores, por lo que la calificación otorgada en el acuerdo de liquidación resulta improcedente. Por otra parte, también se invoca la doctrina de los actos propios. Y además, se alega que se han regularizado algunos servicios prestados con posterioridad a 01/04/2015 (fecha de entrada en vigor del nuevo Reglamento) así como que se ha liquidado una factura satisfecha a un agente cuya intervención como representante del jugador no se ha probado.

b) La indemnización por despido satisfecha al jugador Don **Dx...** constituye renta exenta en virtud del artículo 7.e) LIRPF, y por lo tanto, no está sujeta a retención.

c) Los jugadores Don **Cx...** y Don **Sx...** no han sido fiscalmente residentes en España en 2015, por lo que deben devolverse las retenciones a cuenta de sus respectivos IRPFs indebidamente ingresadas durante los meses de enero a mayo de 2015.

Respecto a la cuantía de la reclamación, hay que tener en cuenta que cuando una misma liquidación incluye varios períodos, sean de carácter inferior al año, sean coincidentes con el año, no se suman las cuantías, pues conforme al artículo 35.2 del RGRVA cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo impugnado se incluyan varias deudas, la cuantía de la reclamación será la de la deuda de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todas las consignadas en el documento. Así, respecto a varios períodos trimestrales del IVA se han pronunciado las resoluciones de este TEAC de 25-10-2011 RG 03732-2008 DYCTEA y de la misma fecha 25-10-2011 RG 6912-2008 DYCTEA, mientras respecto a períodos anuales del IRPF se refleja en la resolución de este TEAC 07-6-2018 RG 02751-2015 DYCTEA.

### Tercero.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Por lo tanto, con apoyo en la normativa expuesta y tras analizar la documentación que obra en el expediente (contratos federativos de los jugadores en los que se plasma la intervención de sus agentes; contratos firmados entre el Club y determinados agentes, con diversas denominaciones como "contrato de prestación de servicios", aportados por el obligado tributario; acuerdos de comisiones por intermediación), la Inspección concluyó que determinadas cantidades satisfechas a los agentes de algunos jugadores habían sido satisfechas a consecuencia de los servicios prestados a los deportistas y no al Club de Fútbol reclamante. En particular, la regularización incluye las facturas de agentes correspondientes a la prestación de servicios concertados en contratos celebrados con anterioridad al día 01/04/2015, fecha hasta la que estuvo vigente el estricto régimen de incompatibilidad para la actuación de los agentes. A estos efectos, en el acuerdo impugnado se señala que:

- De lo establecido en el RAJ, el agente debe evitar cualquier conflicto de intereses pudiendo representar solo a una de las partes. Es decir, si el agente de jugadores representa los intereses del jugador no puede representar, a su vez, los intereses del club, dado el régimen de estricta incompatibilidad establecido en la norma.

- En los casos en que el agente de jugadores hubiera sido contratado por un club debería ser remunerado mediante un pago único previamente acordado (20.5 RAJ) y no, como sucede en el expediente analizado, mediante pagos periódicos devengados mientras el jugador permanece ligado al Club y condicionados a dicha permanencia, fórmula retributiva que corresponde a los servicios que prestan los agentes cuando actúan como agentes de los respectivos deportistas, y no como agentes del club de fútbol.

- No obstante, para el caso de que el agente represente al jugador, está previsto que el club pueda pagar al agente de jugadores en su nombre (posibilidad expresamente contemplada en el 19.4 del Reglamento de la FIFA).

- En la medida en que de la documentación obtenida (detallada en páginas 19 a 24 del acuerdo de liquidación) pueda concluirse que el agente que percibe determinadas retribuciones del Club, interviene como agente del jugador (por figurar expresamente como su representante en los contratos federativos), mantiene esta última condición, por el régimen de incompatibilidad establecido por la FIFA.

- En la misma línea que la regularización efectuada, en un caso similar al que ahora nos ocupa, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15/09/2014, recurso 34/2013, que establece las siguientes conclusiones (las cuales se reiteran en otras sentencias del mismo Tribunal, que se citan en dicha sentencia, y en otra posterior, de 23 de enero de 2015, recurso 37/2013):

«El Club está pues pagando al jugador, el pago se hace por su cuenta, es el patrimonio del futbolista al que va destinado.

Ocurre sin embargo que ese pago no se materializa en el jugador, no se le entrega a él, antes al contrario se dispone que no se le paguen directa o indirectamente a él sino a su representante. Así pues se trata de un pago por cuenta del jugador pero que se va a hacer efectivo en el patrimonio de un tercero, el representante. Ésta recibe materialmente el pago por cuenta del propio jugador y no del Club.

(...)

En suma, el pago a la actora ha tenido lugar por cuenta del jugador y siendo esto así la relación contractual era entre ambos, jugador y actora. Precisamente por esto se hace constar que sea el jugador quien declare los pagos como rendimiento del trabajo y se haga cargo de los tributos y precisamente por eso también se dispone expresamente que estos pagos -al contrario de lo que ocurre respecto de los relativos al salario base no se le hacen efectivos en su cuenta sino en la del agente, se trata de que el club pague a este por cuenta del jugador y garantizar a la actora el pago directo sin la mediación material del jugador.»

- También la sentencia de la Audiencia Nacional de 23-03-2016 (recurso número 213/2015) confirma el planteamiento de la regularización practicada, en un supuesto en que se apreció la existencia de simulación en cuanto al contrato de prestación de servicios por el representante del jugador al Club, ya que no tenía substantividad real alguna.

Llegados aquí, la reclamante alega que existen una serie de contratos firmados entre el Club y los agentes en los que el servicio prestado se define como de negociación con el club de origen del jugador para adquirir los derechos federativos de éste. La entidad entiende que en estos casos, el servicio prestado no entra en conflicto con otros servicios que el agente hubiera podido prestar al jugador en la negociación de sus condiciones laborales. En apoyo de su argumento, también señala que el artículo 20.4 RAJ establece, salvo pacto en contra, un marco para la determinación de los honorarios del agente del 3% de los ingresos brutos anuales del jugador. Por lo tanto, en la medida en que se constate que los agentes están recibiendo cuantías muy superiores a la señalada, ha de concluirse que se les está retribuyendo adicionalmente por trabajos distintos de los prestados al jugador, esto es, por servicios contratados por el Club con el agente y concertados a espaldas de los jugadores. En definitiva, como el RAJ no establece ninguna incompatibilidad cuando el agente presta servicios diferentes al jugador y al club, resulta improcedente considerar que dichos pagos han sido realizados en nombre y por cuenta de los jugadores y que su calificación ha de ser la de mayor retribución de éstos. En esta línea, señala que en los casos en que no se ha acreditado que el agente actuase como representante de un jugador en el correspondiente contrato federativo, la Inspección no ha procedido a regularizar, lo que supone asumir implícitamente que los agentes pueden prestar determinados servicios al Club, sin que además se pusiese ninguna objeción por el hecho de que la retribución no constituyese un pago único. También alega que resulta improcedente citar las sentencias del TSJ del País Vasco y la AN ya que se refieren a unas transacciones en particular en las que el agente prestaba servicios al deportista y no al club.

En consecuencia, siendo indiscutible que la doble representación está prohibida, cuando un agente de jugadores interviene lo hará bien en representación e interés del jugador o bien en representación e interés del Club. Por lo tanto, hemos de determinar si los pagos regularizados a los agentes se deben a la prestación de sus servicios a los jugadores de fútbol o bien, como pretende la reclamante, a unas labores adicionales que habrían de ser pagadas por el Club que demanda dichos servicios. Se observa que la interesada prescinde absolutamente de que, tal como se constata en la documentación del expediente, en términos generales, los agentes intervienen en los contratos celebrados entre el Club y los futbolistas (con el ya referido régimen de incompatibilidad normativa que las partes deben respetar) y obtienen una remuneración vinculada a la de los jugadores y que se condiciona a la permanencia de los mismos en el Club. Por el contrario, es de destacar que el importe percibido por los agentes, sin embargo, es totalmente independiente de su buen quehacer en defensa de los intereses del Club al que, según la tesis de la entidad, prestan sus servicios.

Por otra parte, la entidad indica que los servicios prestados se refieren a cuestiones que redundan en beneficio del Club (favorecer la adaptación e integración del jugador, cuidando de que mantenga una actitud responsable y adecuada condición física que permita un pleno rendimiento como profesional, etc). En primer lugar, cabe señalar que en las retribuciones estipuladas en los contratos entre el Club y los agentes no se especifican montantes a percibir de forma diferenciada por la intermediación en contrataciones y renovaciones de los jugadores y por otros servicios adicionales que se pudiesen contratar, por lo que difícilmente puede prosperar esta pretensión. Pero además, no compartimos esta apreciación de la reclamante por cuanto, aun refiriéndose parte de los servicios prestados a los extremos señalados, es evidente que el buen hacer en relación con los mismos afecta y beneficia directamente a los deportistas, verdaderos destinatarios de los mismos.

Llegados a este punto, conviene reflexionar acerca de la operativa seguida por el Club que, en lugar de satisfacer directamente las comisiones a los futbolistas, realiza los pagos en nombre y por cuenta de éstos a los diferentes agentes. En principio, el Club ha pagado la misma cantidad en concepto de comisión que si la hubiese satisfecho al jugador como mayor retribución. Además, ha soportado una cuota de IVA que no le correspondía, pero que no tiene trascendencia económica ya que se lo pudo deducir en su autoliquidación por dicho impuesto.

Los jugadores, por su parte, sí se han visto beneficiados fiscalmente toda vez que: a) si les hubiesen facturado sus agentes, tendrían que haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela ya que tienen la consideración de consumidores finales y no son sujetos pasivos de IVA, y b) si el Club les hubiese incluido el importe de las comisiones en su retribución, al obtener una mayor remuneración, habría aumentado su base imponible y consiguiente tributación en el IRPF. Además tendrían que haber pagado la comisión a sus representantes sin posibilidad de deducírsela en el IRPF al tributar por las rentas del trabajo.

De manera que una vez que este Tribunal considera 1º) que las comisiones percibidas durante los períodos comprobados por los representantes lo fueron por su labor intermediadora en la negociación de los contratos suscritos entre el Club de fútbol y los jugadores, y 2º) Que en dichas operaciones los representantes actuaron como agentes de los jugadores, habiendo asumido el Club de fútbol la obligación de retribuirles en nombre y por cuenta de los futbolistas. En consecuencia, este TEAC, confirmando el criterio de la Inspección, entiende que dichos pagos, realizados por el Club a los agentes, representan claramente un beneficio para los futbolistas, por cuanto les han evitado tener que retribuir a sus agentes por los servicios prestados en las operaciones antes mencionadas. En conclusión, resulta lógica la imputación de renta a los futbolistas por los pagos satisfechos a los agentes, ya que en definitiva los servicios prestados se referían a elementos que evidentemente afectaron y beneficiaron a los deportistas.

Este criterio ha sido mantenido por este TEAC para otros Clubs en idénticas circunstancias. Así, TEAC 11-06-2019 RG 00-01866-2017 y 00-02321-2017 acumulada.

Adicionalmente, debe indicarse que frente al exhaustivo análisis realizado por la Inspección, la obligada tributaria no presenta ningún elemento probatorio que avale su teoría y que demuestre que los agentes estén verdaderamente prestando un servicio encargado por el Club. En concreto, la reclamante no aporta ningún documento que evidencie algún procedimiento diseñado por el Club para determinar sus necesidades, ni cómo se fija el presupuesto para los servicios supuestamente contratados, ni los mecanismos o protocolos para controlar el correcto cumplimiento de la labor a su decir encomendada a los agentes, ni el establecimiento de líneas básicas de actuación que permitan homogeneizar la tarea de los diferentes agentes.

De todo lo anterior, cabe concluir que la normativa de la FIFA permitía que un agente actuase como representante de un jugador o de un club, pero sujeto a un régimen de estricta incompatibilidad, de suerte que un mismo agente sólo podía actuar como representante de una de las partes. Así pues, en la medida que la documentación obrante en el expediente acredite que los agentes que intervienen en los correspondientes contratos venían actuando como agentes de los jugadores y, no habiéndose aportado ninguna prueba justificativa de que los agentes ostentasen de hecho una representación real concedida por el Club, este TEAC considera que las alegaciones vertidas por la interesada no son suficientes para enervar el resultado alcanzado por la Inspección.

La reclamante también cuestiona la competencia de la Inspección para recalificar los pagos realizados a los agentes, por el mero hecho de que se haya incumplido lo establecido en el RAJ. Debe recordarse que en este caso concreto, una valoración conjunta de todos los elementos acreditados por la inspección a lo largo de las actuaciones, conducen mediante un razonamiento lógico a la conclusión de que los agentes intervinieron en las operaciones regularizadas en representación de los jugadores de fútbol. En definitiva, la Inspección, en virtud de la facultad que le otorga el artículo 13 LGT, califica, de forma correcta a juicio de este Tribunal Central, las

retribuciones satisfechas a determinados agentes de los jugadores de fútbol, como efectuadas por cuenta de los deportistas. A este respecto, debe añadirse adicionalmente, en cuanto al principio de calificación regulado en el artículo 13 LGT, que responde a toda la lógica por cuanto pretende garantizar que la aplicación del gravamen se corresponda con la realidad jurídica puesta de manifiesto por los hechos, que se califican según su verdadera naturaleza o sustancia, permitiendo así una tributación ajustada a la voluntad de la Ley. Siempre que la calificación se realice mediante el empleo de criterios jurídicos, reveladores de la verdadera naturaleza que desde esa misma perspectiva tienen los hechos que se presentan en la realidad, no puede decirse, que el mecanismo de la calificación utilizado en este caso para corregir la elusión fiscal no se haya mantenido dentro de sus justos límites. En este punto, siempre que se constate que las obligaciones de pago asumidas por el Club se vinculan a la vigencia de los respectivos contratos laborales de los futbolistas y que en los contratos celebrados por el Club con los futbolistas intervienen los agentes, cabe concluir que todos los indicios apuntan a que los pagos realizados por el Club han sido realizados en nombre y por cuenta de los deportistas a los que representaban y que son los efectivos destinatarios de los servicios prestados, con independencia de la denominación que el club haya dado a los contratos suscritos con los agentes de los jugadores.

#### Cuarto.

A continuación, debemos detenernos en la actividad probatoria desarrollada por la Inspección, jugador a jugador, y que le ha permitido concluir que, en los supuestos regularizados, los pagos satisfechos a los agentes tenían la consideración de retribución de los jugadores. En el presente expediente, la Inspección ha utilizado la denominada prueba indiciaria, admitida en el ámbito tributario siempre que se respete el contenido del artículo 108.2 LGT: "2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano."

La resolución de este TEAC de 28-02-2012 RG 00-05522-2009, analiza los medios de prueba en el ámbito del derecho tributario, señalando que:

"En sede de prueba, una primera gran distinción es la que se establece entre los medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

- La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba. Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

- La prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial.

En relación con la prueba indirecta o indiciaria, se ha admitido en el ámbito penal.

Es doctrina reiteradísima del Tribunal Constitucional, desde la STC 31/1981, de 28 de julio, FJ 3, hasta la actualidad (entre otras, STC 120/1999, de 28 de junio, FJ 2) que el derecho a la presunción de inocencia (Art. 24.2 CE) exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida.

También ha reiterado este Tribunal que la prueba de cargo puede ser por indicios, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y
- b) los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, que sea explicitado en la Sentencia.

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan



naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada (entre otras, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3).

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario y así se contempla expresamente en la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 108.2.

" (...)

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

(...)"

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada:

- a) que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y
- b) que se explicita el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar."

Así las cosas, la eficacia de la prueba ha de medirse a la luz del principio de su libre valoración, reforzado por la denominada apreciación conjunta, de modo que cada prueba se valore en función de todas las otras, sin que sean suficientes los indicios o conjeturas. De esta forma, los hechos, que deben estar acreditados, separadamente pueden no significar nada, pero considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico. Por otra parte, conviene recordar, que el artículo 105 de la LGT dispone que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil. De esta forma, en nuestro caso, corresponde a la Inspección probar que, en contra de lo que se desprende de las declaraciones presentadas por la entidad obligada tributaria, en determinados casos los agentes han actuado prestando sus servicios a los jugadores y no al club de fútbol. Para ello, la Inspección desarrolla una amplia labor probatoria, poniendo de manifiesto los diferentes hechos y elementos cuya valoración conjunta le conduce a alcanzar, mediante un razonamiento lógico, su conclusión. Sin embargo, una vez que la Inspección ha realizado la actividad probatoria que le incumbía, la carga probatoria se desplaza al obligado tributario, máxime cuando, como en este caso, resulta evidente la facilidad probatoria que el mismo posee por su proximidad al objeto de la prueba.

En el escrito de alegaciones, la entidad manifiesta su disconformidad con la regularización de determinados servicios prestados con posterioridad a 01-04-2015, en los que considera que, no estando vigente el régimen de incompatibilidad del anterior RAJ, la Inspección no ha acreditado debidamente que el agente actuase en interés de los futbolistas. Del análisis de las facturas controvertidas, se obtiene que, si bien es cierto que las facturas fueron emitidas entre junio y agosto de 2015, debe tenerse en cuenta que se refieren a servicios que fueron contratados antes de 01-4-2015. Por lo tanto, es evidente que en el momento en que se contrataron los servicios y las partes acordaron la prestación de los mismos, el agente actuaba al servicio de los futbolistas.

Por otra parte, también se alega que se ha imputado erróneamente como retribución del futbolista D. **Ax...** una factura de 38.000 euros pagada el 30/09/2013 a la entidad **XYB, S.L.** (CIF ...) por la intermediación en un traspaso temporal (cesión) del jugador al .... En el contrato en el que se estipula el pago de la citada comisión actúa como agente apoderado de la entidad D. **Bx...** La reclamante señala que el señor **Bx...** no era agente del jugador tal como se constata al analizar el contrato federativo del futbolista.

En este punto, en el contrato de prestación de servicios de intermediación y agencia relativos a la renovación del futbolista, quien aparece como agente exclusivo del deportista es D. **Px...** actuando como apoderado de la sociedad **XA S.L.** (...). Por lo tanto, la lógica nos lleva a concluir que el futbolista ha encomendado la defensa y representación de sus intereses profesionales a un grupo empresarial especializado en la prestación de ese tipo de servicios, **X**, que es en definitiva a quien debe considerarse agente del jugador y quien ostenta su representación, con independencia de que por motivos prácticos y organizativos, no siempre actúe la misma persona física como apoderada de las entidades que conforman el grupo. Por lo tanto, los pagos

satisfechos a la entidad **XYB** han de considerarse efectuados por cuenta del futbolista, toda vez que dicha entidad interviene en la operación de traspaso temporal del jugador al ... en su condición de agente representante del jugador.

En definitiva, este TEAC considera suficientemente acreditado que los indicios recabados y que obran en el expediente permiten razonablemente concluir que los pagos satisfechos a los agentes corresponden a los servicios prestados por éstos a los futbolistas. Esto es, la interpretación razonable de los documentos recabados por la Inspección apoya su argumentación y además, tiene la suficiente entidad para desplazar la carga probatoria a la entidad obligada tributaria, que se ve forzada a combatirlos. Pues bien, en estos casos, frente a toda la labor realizada por la inspección, la reclamante no aporta ningún elemento que desvirtúe los hechos que la Inspección ha podido comprobar ni que acredite que los servicios de los representantes objeto de regularización fueron prestados al Club de Fútbol.

En conclusión, se confirma la liquidación subyacente en la presente reclamación, una vez constatado que únicamente has sido objeto de regularización aquellos pagos correspondientes a operaciones en que, a juicio de este TEAC, se ha comprobado de forma suficiente la intervención de los perceptores de tales pagos y además se ha constatado debidamente que dicha intervención se ha producido en su condición de agentes de los jugadores.

#### Quinto.-

Para terminar con las cuestiones relativas a los pagos satisfechos a los agentes, la entidad reclamante insiste en un extremo ya planteado en el recurso de reposición, que es la vulneración de la teoría de los actos propios ya que, según expone, determinados jugadores de fútbol han sido objeto de actuaciones inspectoras, relativas a ejercicios coincidentes con los ahora analizados, en las que no se han regularizado los pagos efectuados por el club a los agentes. Así, si la Inspección no incrementó las bases imposables del IRPF en los honorarios satisfechos a los agentes por el Club, debe aplicarse el mismo criterio en la comprobación del pagador de los rendimientos.

En la resolución del recurso de reposición, tras exhaustivo análisis acerca de la doctrina de los actos propios y sus límites, se rechaza la alegación de la recurrente, señalando que en las actas formalizadas por la Inspección de otras Delegaciones de la AEAT a los jugadores mencionados, no se contiene pronunciamiento expreso alguno sobre los pagos efectuados a sus agentes por el club. Por lo tanto, el acuerdo de liquidación ahora impugnado no revoca ninguna decisión tomada en un acto precedente relativo a los mismos ejercicios, conceptos y obligados tributarios y tampoco existe un acto declarativo expreso que ahora se modifique. Asimismo, también se expone que en las comprobaciones territoriales efectuadas a determinados futbolistas, la Inspección pudo no tener conocimiento de los pagos efectuados directamente por el Club de Fútbol a los agentes, a diferencia de lo que sucede en el caso que ahora nos ocupa.

Con ocasión de la presente reclamación, la interesada considera las explicaciones vertidas en la resolución del recurso de reposición como meras excusas, ya que los actuarios son o deben ser conocedores de los criterios de la Administración y de los elementos de riesgo que conciernen a cada comprobación. Por lo tanto, en aquellas inspecciones de futbolistas en que no se hayan regularizado los pagos a los agentes, no cabe sino concluir que no se daban los elementos necesarios para poder imputar a los futbolistas los pagos satisfechos por el Club a los agentes.

Llegados a este punto, realmente lo trascendente es dilucidar si la retención exigida a la entidad obligada tributaria en los casos en que se ha practicado liquidación al retenido resulta adecuada a derecho. La jurisprudencia, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 28-06-2013 (Rec. 3247/2010) ha determinado que resulta improcedente la liquidación de las retenciones no practicadas al retenedor cuando la obligación tributaria principal correspondiente a los rendimientos sujetos a retención ya ha sido pagada por el perceptor en su imposición personal sobre la renta. Dichas sentencias indican que, en otro caso, se produciría una doble imposición y un enriquecimiento injusto o sin causa de la Administración. Por lo tanto, el cumplimiento de la obligación tributaria principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente de la retención al retenedor, pues lo contrario supondría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención.

Pero esta doctrina no impide que pueda practicarse liquidación al obligado a retener cuando no se produce una doble imposición. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13-06-2012 (recurso número 145/2009) señala:

"...aunque esta doctrina no resulta aplicable, como se recuerda en la sentencia de 16 de julio de 2008 (cas. 398/2004), en aquellos casos en los que no se haya extinguido la obligación principal, bien por falta de presentación de la declaración o por la omisión de la renta en la declaración presentada, y en los casos de declaración con deducciones de mayores retenciones que las practicadas..."

Efectivamente, la citada sentencia de 16-07-2008 es suficientemente explícita al respecto, en cuanto establece, sin lugar a dudas, que la no exigibilidad de cuotas al retenedor se predica en aquellos supuestos en los que el perceptor hubiese declarado las rentas:

«Así pues, el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada.

(...)

Es cierto que puede darse la circunstancia de que no se haya extinguido la obligación principal. Tal ocurre en el caso de falta de presentación de declaración en el Impuesto por el contribuyente a quien no se retuvo, en el de omisión en ella del ingreso correspondiente e incluso en el de elevación al íntegro, al margen de que proceda o no.

Sin embargo, no es menos cierto que la Administración, que es la que cuenta con las declaraciones formuladas por el Impuesto y con medios suficientes para ello, pudo comprobar, y probar en el expediente administrativo o en el proceso, que no se había producido la extinción de la obligación del sujeto pasivo y que en consecuencia, la exigencia del importe de la retención no comportaba doble tributación.»

Y en la misma línea, la sentencia del Tribunal Supremo de 25-06-2013 (recurso número 282/2010) incide nuevamente en la cuestión:

«Indudablemente el riesgo de enriquecimiento injusto se produce si la Administración regulariza el IRPF, no en los sujetos pasivos (las personas físicas), sino en quien cumple obligaciones accesorias e instrumentales (CAP GEMINI), como son las retenciones. Todas las sentencias de contraste consideran esta situación y sólo permiten la regularización en la sociedad retenedora si se justifica que no ha existido doble imposición y no se ha extinguido la obligación principal.»

En el presente expediente, la Inspección hizo constar expresamente que los importes satisfechos a los agentes que ocasionan la liquidación, no habían sido liquidados en las bases imponibles del IRPF de los futbolistas, por lo que procede exigir al club de fútbol las retenciones no practicadas, sin que ello genere ninguna situación de enriquecimiento injusto a favor de la Administración.

#### Sexto.-

En el siguiente apartado de su escrito, la entidad reclamante defiende que la indemnización satisfecha al jugador Don **Dx...** no debe someterse a retención a cuenta del IRPF, al tratarse de renta exenta en virtud del artículo 7.e) LIRPF.

En fecha 26-07-2011 la dirección del Club comunica al futbolista una carta de despido disciplinario, aludiendo a la disminución manifiesta, voluntaria y continuada en el rendimiento de trabajo normal o pactado en su contrato de trabajo. Asimismo, en la carta se hacía constar que, ante la dificultad de prueba que comportaba la actuación descrita, la empresa reconocía desde ese momento la improcedencia del despido, poniendo a su disposición la cantidad de 425.000 euros netos en concepto de indemnización por despido improcedente.

En la misma fecha 26/07/2011, ambas partes, Club y futbolista, firmaron un documento de rescisión del contrato de trabajo en el que se acordó: «Que con base a la cantidad expresada en la Carta de Despido de fecha 25 de julio de 2011 (425.000 euros netos), el jugador presta su total y absoluta conformidad al importe de la misma

y al siguiente calendario de pago propuesto en el presente escrito, aceptando la anulación de todos y cada uno de los compromisos económicos concertados con el **RZ S.A.D.**, reflejados tanto en contrato de trabajo de jugador profesional como en cualquier otro anexo, documento o escrito, y declara expresamente no tener cantidad alguna pendiente de percibir distintas de las expresadas en la susodicha carta de despido, otorgando finiquito de la forma más amplia que en derecho se requiera, y por todos los conceptos, a favor del **RZ, S.A.D.** Calendario de Pago: ...»

El calendario de pagos estipulado en el citado acuerdo de rescisión consistía en la entrega de siete pagarés con vencimiento el último día de los meses de enero a julio de 2012, respectivamente, por importes de 42.500 euros cada uno de los seis primeros, y 170.000 euros el último, lo que arroja el total acordado de 425.000 euros. En el acuerdo de liquidación, se señala que la indemnización a la que tendría derecho el jugador, en caso de despido improcedente, sería de 776.250 euros, en virtud del artículo 15 del Real Decreto 1006/1985, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Asimismo, se hace constar que en el cuadro resumen de cálculos de la indemnización aportado por la entidad, se recoge la siguiente nota: «Se acuerda una cantidad fija inferior al tope legal». En consecuencia, la Inspección pone de manifiesto que el jugador, a pesar de que tenía derecho a la indemnización indicada, aceptó percibir solo 425.000 euros, renunciando así a los derechos económicos que le correspondían y además, lo hizo en el mismo día en el que se le comunicó el despido. Con ello, argumenta que carece de sentido que un trabajador que realmente se opone al despido, renuncie a más de trescientos mil euros de indemnización, si no es porque realmente la extinción de la relación laboral se ha pactado de mutuo acuerdo entre las partes. En virtud de dicha circunstancia, y tomando también en consideración que si realmente concurrían circunstancias que pudieran motivar el despido disciplinario del trabajador el ET no contempla indemnización alguna, la Inspección concluye que la extinción de la relación laboral estaba ya consensuada por ambas partes de antemano.

En la presente reclamación, la entidad alega que, aun tratándose de despido disciplinario, en aras de evitar la litigiosidad, el Club prefirió reconocer la improcedencia del despido con anterioridad al acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC). A estos efectos, recuerda que la redacción del párrafo segundo del artículo 7.e) LIRPF vigente en la fecha del despido establecía la exención, para el supuesto de que se extinguiera el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estipulando que estarían exentas las indemnizaciones que no excedieran a la que hubiera correspondido en caso de que éste hubiera sido declarado improcedente. Por lo tanto, a su entender, en estos casos en que el contrato laboral se extingue con anterioridad al acto de conciliación, se prevé una exención especial para las indemnizaciones por despido, resultando indiferente tanto la calificación del despido como la obligatoriedad o no de la indemnización. Adicionalmente, la reclamante señala que en absoluto el cese de la relación se produjo con concurrencia de mutuo acuerdo, circunstancia que a su juicio, no se ve desvirtuada por el hecho de que se conviniesen las condiciones económicas del despido y su calificación en atención a la mejor satisfacción de los respectivos intereses de las partes. En esta línea, expone la incertidumbre que un litigio con el jugador entrañaría para el Club, justificando de esta manera el hecho de haber llegado a un acuerdo transaccional con el trabajador. Del mismo modo, señala que la unilateralidad de la decisión no se ve contradicha por el abono de importes no coincidentes con los previstos en la normativa aplicable. A estos efectos, manifiesta que lo decisivo, es que la extinción de la relación laboral se lleve a efecto sin la voluntad del empleado, con independencia de los pactos que se acuerden en beneficio de ambas partes.

El artículo 7.e) LIRPF, en redacción vigente en el momento en que se satisfizo la indemnización que ahora analizamos, establecía que estarían exentas:

"e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiere correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos anteriores, en los supuestos de despido o cese consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores y previa aprobación de la autoridad competente, o producidos por las causas previstas en la

letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente."

En este caso, en la misma fecha en que se comunicó al trabajador el despido por motivos disciplinarios, la entidad y el trabajador llegaron a un acuerdo por el que la primera reconocía la improcedencia del despido y fijaba una cantidad indemnizatoria a la que el empleado daba su conformidad. La reclamante interpreta el segundo párrafo del artículo 7.e) en la redacción transcrita, vigente hasta 8 de julio de 2012, entendiéndolo que cuando se produce una decisión unilateral de despido por parte del empresario, y éste se pone de acuerdo con el trabajador para calificar el despido como improcedente y pactar las condiciones económicas del mismo, resulta aplicable la exención, salvo en el supuesto de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas. Sin embargo, no podemos aceptar esta interpretación por cuanto ello implicaría avalar la exención de los importes pagados en cualquier extinción de la relación laboral que se revistiese formalmente en la forma prevista en el artículo 56.2 ET. En este sentido, debe recordarse que el propio párrafo del artículo 7.e) LIRPF exige que se haya producido realmente un despido, sin que puedan ampararse en el precepto resoluciones de mutuo acuerdo revestidas formalmente de despidos improcedentes. Es importante destacar que la labor de calificación recogida en el artículo 13 LGT, ha sido respaldada en este ámbito por el TEAC en diversas resoluciones como la de 20-12-2010 RG 00-05940-2009 y 00-02961-2010 acumuladas en la que se señala que para determinar si se trata de verdaderos despidos o de ceses por acuerdo entre empleado y trabajador, se atenderá a la verdadera naturaleza jurídica del acto, sin que la calificación como despido improcedente por la partes sea determinante para la calificación tributaria de las indemnizaciones, debiendo acudir a los contenidos de los pactos, a las circunstancias del caso, a las consecuencias económicas y a su racionalidad.

El artículo 56 del ET, en redacción vigente en el momento del pago de la indemnización al trabajador, dada por la Ley 45/2002:

"Artículo 56. *Despido improcedente.*

(...)

2. En el supuesto de que la opción entre readmisión o indemnización correspondiera al empresario, el contrato de trabajo se entenderá extinguido en la fecha del despido, cuando el empresario reconociera la improcedencia del mismo y ofreciese la indemnización prevista en el párrafo a) del apartado anterior, depositándola en el Juzgado de lo Social a disposición del trabajador y poniéndolo en conocimiento de éste.

Cuando el trabajador acepte la indemnización o cuando no la acepte y el despido sea declarado improcedente, la cantidad a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior quedará limitada a los salarios devengados desde la fecha del despido hasta la del depósito, salvo cuando el depósito se realice en las cuarenta y ocho horas siguientes al despido, en cuyo caso no se devengará cantidad alguna.

A estos efectos, el reconocimiento de la improcedencia podrá ser realizado por el empresario desde la fecha del despido hasta la de la conciliación."

La redacción del precepto transcrito dada por la Ley 45/2002 regula el que fue comúnmente conocido como "despido exprés", que permite al empleador reconocer la improcedencia del despido poniendo a disposición del empleado la indemnización o consignándola en el juzgado en caso de que no la acepte, sin necesidad de acudir a una previa conciliación o a un posterior litigio, evitando salarios de tramitación. Por lo tanto, en dicho período no era estrictamente necesario acudir al acto de conciliación, previo a la reclamación ante la jurisdicción laboral, cuando la empresa reconocía la improcedencia del despido.

Sin embargo, evidentemente, tal reconocimiento por parte de la empresa de la improcedencia del despido, debía ajustarse a la verdadera naturaleza del motivo por el que se producía la extinción de la relación laboral. Esto es, no resulta suficiente que la empresa entregue al trabajador una carta reconociendo formalmente la improcedencia del despido, sino que ha de haberse producido efectivamente un despido. En definitiva, ya se realice la calificación en la forma prevista en el despido exprés o ya sea en el acto de conciliación, la extinción de la relación laboral debe tener la verdadera naturaleza de despido para poder acogerse a la exención pretendida. Por lo tanto, para que la indemnización esté exenta, es preciso que sea obligatoria y no haya sido establecida en

virtud de convenio, pacto o contrato. Así, resulta plenamente aplicable, aunque se haya dictado en relación con la Ley 40/1998 de IRPF, lo que establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 25-07-2012 en recurso de casación para unificación de doctrina 390/2012, en la que se confirma que para que las indemnizaciones por despido o cese del trabajador estén exentas, es necesario que sean obligatorias según la normativa antes mencionada. De todas las causas posibles que, de acuerdo con el ET determinan la extinción del contrato de trabajo, solamente dan lugar a indemnización aquellas que proceden únicamente de la voluntad del empresario, es decir, el despido. De tal manera que la extinción del contrato de trabajo derivada de la voluntad conjunta del empresario y del trabajador por mutuo disenso no determina el pago de una indemnización. La entidad reclamante señala los motivos, de índole práctica, que le llevaron a abandonar la vía de despido disciplinario y optar por reconocer la improcedencia del despido, evitando litigios y costes asociados. Sin embargo, solo cuando la indemnización es compensatoria de la pérdida forzosa del derecho al trabajo da lugar a la exención, pero no cuando aquella prestación económica materializa derechos basados en pactos de otra naturaleza.

Por lo tanto, hemos de atender a las circunstancias concurrentes, valorando los diferentes elementos que se han podido constatar y que en síntesis se concretan en:

- Simultaneidad entre la comunicación del despido aduciendo causas disciplinarias y el reconocimiento de la improcedencia del despido con ofrecimiento de indemnización, que el trabajador acepta de inmediato sin que medie período mínimo de reflexión para adoptar la decisión. Realmente sorprende que ambas cartas sean de la misma fecha, lo que quiebra el argumento de la reclamante acerca de que el pacto se produjo posteriormente, abarcando sólo a la cuantificación económica y a la calificación del despido.

- La indeterminación y ambigüedad con que se justifica la causa del despido disciplinario, sin aportar elementos de prueba decisivos para el cese de la relación laboral, más allá de la apreciación genérica de disminución manifiesta, voluntaria y continuada en el rendimiento del trabajador.

- El importe satisfecho difiere, por defecto, del que correspondería según el ET para el despido improcedente, obrando en el expediente una nota aportada por la entidad, en la que se reconoce que se ha acordado una cantidad fija inferior al tope legal. Lo cierto es que se observa una situación que no responde a criterios lógicos y que no tiene sentido sino es en el contexto de un acuerdo entre empresa y trabajador, ya que el trabajador percibe una cuantía inferior a las establecidas en el ET y, sin embargo, no sólo no litiga, sino que acepta inmediatamente la cantidad ofrecida renunciando de forma voluntaria a sus derechos a pesar de la importante pérdida económica que ello le supone.

- La cuantía de la indemnización, según se hace constar en el documento de rescisión del contrato de trabajo, se acordó en términos netos, lo que sugiere que el pacto entre las partes incluía el revestimiento formal de la indemnización para acogerse a la exención del artículo 7.e) LIRPF.

En definitiva, la valoración conjunta de todos estos elementos apunta en una misma dirección, que es concluir que nos encontramos ante la extinción de un contrato laboral por mutuo acuerdo entre las partes y que las cantidades satisfechas en concepto de indemnización no tienen por finalidad retribuir la pérdida forzosa del puesto de trabajo, sino que han de ser consideradas como primas al abandono voluntario del mismo en virtud de un pacto preconcebido con la empresa, que se realiza en perjuicio de la Hacienda Pública (indemnización percibida como renta exenta)

En último lugar, la reclamante indica que, en todo caso, el hecho de que el Club reconozca la improcedencia de un despido y las partes lleguen a un acuerdo sobre las consecuencias del mismo (calificación jurídica e indemnización a abonar), en modo alguno implica la existencia de connivencia, ya que no existe acuerdo sobre la extinción de la relación laboral sino únicamente sobre las consecuencias de la indicada extinción. No podemos compartir esta argumentación de la interesada, ya que, como ya señalamos, solo cuando la indemnización es compensatoria de la pérdida forzosa del derecho al trabajo da lugar a la exención. La reclamante justifica las razones por las que se produce el acuerdo de voluntades, de forma que la cuantía se habría modulado en función de sus respectivas expectativas y percepciones de riesgos; sin embargo, ello en absoluto desvirtúa las conclusiones que la inspección alcanza en cuanto a la existencia de un pacto para la finalización de la relación laboral, de forma que resulte ventajoso para ambas partes. Resulta obvio que el acuerdo beneficia tanto al jugador (que percibe una indemnización exenta) como a la entidad que, además de no ingresar las retenciones en la Hacienda Pública, con este proceso ha tenido unos gastos inferiores a los soportados en

caso de que el deportista hubiese continuado hasta el fin del contrato, sin que además se le interpongan demandas ante la jurisdicción laboral.

Por todo lo expuesto, procede desestimar las alegaciones presentadas por la reclamante, declarando improcedente la exención aplicada en relación con la indemnización satisfecha al deportista, y exigiendo la retención correspondiente sobre la misma.

Por último, aun cuando la reclamante nada alega al respecto, este TEAC en virtud de las funciones revisoras que el artículo 237 LGT le concede, procede a examinar la procedencia de la reducción del 40% prevista en el artículo 18 LIRPF por tratarse de un rendimiento calificado reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo y haberse imputado a un único periodo impositivo de liquidación en IRPF.

El artículo 18 LIRPF, en su redacción vigente en la fecha en que se abonó la indemnización, establecía en cuanto a los rendimientos de trabajo:

"1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. El 40 % de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (...)."

Por su parte, el apartado 1 del artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, RIRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, disponía en la redacción aplicable a la fecha de devengo de los hechos analizados, lo siguiente:

"1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo:

(...)

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

(...)"

Así las cosas, ya hemos confirmado que las cantidades satisfechas por el Club se debieron a la resolución por mutuo acuerdo de la relación laboral mantenida con el deportista, constituyendo para éste rendimientos de trabajo no exentos cuya imputación en IRPF se debió realizar en un único periodo impositivo de liquidación (2012). Por lo tanto, a la vista de los preceptos transcritos resulta evidente que para el futbolista los rendimientos de trabajo regularizados tienen la consideración de obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, resultando procedente admitir la reducción del 40%.

En conclusión, procede anular la liquidación practicada en cuanto a las retenciones regularizadas sobre la indemnización satisfecha por el Club, ordenando su sustitución por otra en la que las citadas retenciones se calculen sobre la indemnización reducida en el 40% de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.2 LIRPF.

### Séptimo.-

En el curso de las actuaciones inspectoras, la entidad obligada tributaria aportó un escrito dirigido a la DCGC, de solicitud de devolución de ingresos indebidos y de subsanación de las autoliquidaciones presentadas de los meses de enero a septiembre de 2015, modelo 111 de "Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta - Autoliquidación", y modelo 216 del "IRNR. Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta (declaración - documento de ingreso)". En concreto, en lo que ahora interesa, el Club entiende que respecto a los futbolistas Don **Cx...** y

Don **Sx...**, se liquidaron erróneamente retenciones a cuenta de IRPF de enero a mayo de 2015 (ambos meses inclusive), considerándolos indebidamente residentes en España. Sin embargo, toda vez que en junio se tuvo conocimiento de que una vez finalizase el contrato con el Club, los futbolistas se trasladarían al extranjero, se comenzaron a liquidar retenciones a cuenta del IRNR. Por lo tanto, en el citado escrito, en cuanto al concepto tributario retenciones a cuenta IRPF, la entidad solicitó la devolución de los importes indebidamente ingresados por retenciones practicadas a cuenta de los rendimientos de trabajo personal de dichos jugadores durante los meses de enero a mayo de 2015.

Así las cosas, la cuestión se ciñe a determinar si efectivamente los futbolistas mencionados han tenido la consideración de residentes en España en el ejercicio 2015 tal como se considera en el acuerdo de liquidación en el que, en consecuencia, se niega a la entidad la devolución solicitada. En particular, la Inspección entiende que los deportistas han sido residentes en España por haber permanecido en territorio español durante más de 183 días en el año 2015. A tal efecto, el artículo 9.1.a) LIRPF establece lo siguiente:

«1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.»

De la documentación obrante en el expediente se constata que, en ambos casos, los jugadores finalizaron sus contratos con el Club en fecha 30-06-2015, momento en el que causan baja en la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS). A partir de ese día, el señor **Cx...** pasa a ser jugador del Milán (se aporta contrato con efectos 01-07-2015) y el señor **Sx...** pasa a jugar en un equipo turco. Resulta por lo tanto, indiscutido que los contratos laborales que ligan al Club con los futbolistas únicamente acreditarían la permanencia de los deportistas en España hasta el 30/06/2015, esto es, durante 181 días. Sin embargo, la Inspección recuerda que las ausencias esporádicas deben computarse a efectos del período de permanencia en nuestro territorio, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En este punto, la Inspección sigue el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda en numerosas consultas vinculantes (entre otras, CV3473/2015 de 12 de noviembre), en las que se interpreta que las ausencias son siempre temporales o esporádicas mientras no se acredite la residencia habitual en otro país; esto es, las ausencias dejan de ser temporales sólo cuando se acredite mediante certificado fiscal que se ha adquirido la residencia en otro Estado. Sin esta prueba, la permanencia en el exterior se entiende que es temporal y su plazo computa en España para determinar la presencia en nuestro territorio. Por lo tanto, como en el curso de las actuaciones, ninguno de los dos jugadores ha logrado acreditar la residencia fiscal ni en Italia ni en Turquía respectivamente, deben considerarse las ausencias como períodos de permanencia en territorio español, con lo que se verifica que los futbolistas han permanecido en España más de 183 días en 2015.

Llegados aquí, la controversia radica en si el traslado laboral fuera del territorio nacional puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) LIRPF, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España. La entidad reclamante invoca en este punto, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28-11-2017 (recurso nº 815/2017) en la que se determina que la permanencia fuera de España a consecuencia del disfrute de una beca de estudios no debe considerarse como ausencia esporádica y se señala que:

En un sistema como el español donde la condición de contribuyente, a los efectos de su imposición personal, viene determinada por la residencia habitual (concepto jurídico, no limitado al ámbito fiscal) descansa en otro, el de la permanencia en territorio español durante más de 183 días durante el año natural (concepto de orden



físico o natural), la llamada legal a las ausencias esporádicas tiene un objeto y finalidad bien precisos, los de reforzar la regla principal, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español.

(...)

En otras palabras, no sería esporádica una ausencia que, al margen de su duración o circunstancias, determinara la permanencia fuera de España durante un periodo tal que neutralizase la regla general del artículo 9.1.a) LIRPF, por más que la voluntad del contribuyente fuera la de "establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida".

Efectivamente, este TEAC comparte el razonamiento de la entidad reclamante, entendiendo que no cabe reputar como ocasional o esporádica una ausencia prolongada y duradera, motivada en este caso por un traslado laboral a Italia y a Turquía respectivamente, máxime cuando además ni siquiera existen circunstancias que evidencien voluntad de regreso a España una vez finalizados los contratos laborales con el Club de Fútbol. En definitiva, a juicio de este TEAC, la Inspección funda equivocadamente la residencia en España de los futbolistas sobre la apreciación de ausencias esporádicas que no son tales. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la Inspección únicamente ha tratado de determinar la residencia fiscal en España en atención al criterio de permanencia en nuestro país, y que el período acreditado de acuerdo con la documentación que obra en el expediente no resulta superior a 183 días, resulta indiferente que la interesada no haya justificado la residencia fiscal de los futbolistas en otros países en el ejercicio 2015. En consecuencia, no existiendo en el expediente ningún otro elemento que conduzca a considerar que los futbolistas fueron residentes en España en 2015, no cabe sino acceder a la pretensión de la entidad reclamante, declarando que procede la devolución de las cuotas de retenciones a cuenta de IRPF indebidamente ingresadas en los meses de enero a mayo de 2015.

#### **Octavo.-**

Recapitulando lo que expuesto, procede estimar en parte la reclamación, anulando el acuerdo de resolución del recurso de reposición impugnado, así como la liquidación subyacente, en los siguientes términos:

a) Anular la liquidación practicada en cuanto a las retenciones regularizadas sobre la indemnización satisfecha por el Club al jugador Don **Dx...**, ordenando su sustitución por otra en la que las citadas retenciones se calculen sobre la indemnización reducida en el 40% de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.2 LIRPF.

b) Ordenar la devolución de las retenciones ingresadas a cuenta del IRPF de los meses de enero a mayo de 2015, correspondientes a los jugadores Don **Cx...** y Don **Sx....**

c) Confirmar la liquidación en los restantes elementos que la componen.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.