

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089053

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de diciembre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 1139/2020

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Ayudas a deportistas de alto nivel. La cuestión discutida es la imputación por parte de la Inspección como mayores rendimientos del trabajo de las cantidades percibidas por un jugador de la Federación Española de Baloncesto, que han sido declaradas como parcialmente exentas por el obligado en base al art. 7.m) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Concluye la Inspección que las ayudas recibidas por el deportista no cumplen con los requisitos establecidos en el art. 4 del RD 439/2007 (Rgto IRPF) puesto que no están destinadas a la formación y tecnificación, que es el presupuesto fundamental para la aplicación de la misma. Para ello se realiza un análisis de las ayudas recibidas, habiendo practicado distintos requerimientos. De los resultados de estos requerimientos se puede extraer que las ayudas recibidas por el jugador son en virtud de la consecución de determinados puestos en competiciones, analizando el órgano inspector la naturaleza de las distintas ayudas atendiendo a la normativa que las regula, y cómo están formuladas. Concluye el órgano inspector que los importes satisfechos, declarados exentos por el obligado tributario son primas por resultados.

Por su parte, alega el interesado que no se trata de primas por resultado sino de ayudas a la preparación que se constata precisamente con el resultado obtenido. Según él, la vinculación al resultado tiene como objetivo primar los actos preparatorios, de formación, de intensificación y de motivación con tal de conseguir a nivel colectivo mejores resultados de las selecciones nacionales en las competiciones internacionales. Sin preparación física y psicológica, sin formación continuada de esos deportistas, no habría ni existirían mejores resultados en las competiciones internacionales y, por ende, no habría ayudas económicas.

Pues bien, el TEAC considera que no procede la aplicación de la exención del art. 7.m) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) en este supuesto. No existe controversia entre las partes en la consideración de deportista de alto nivel del jugador -requisito necesario para la aplicación de la exención-, ni en la financiación por las entidades que señala el artículo. Sin embargo, a la vista de los hechos y documentos integrados en el expediente, el TEAC concluye que, efectivamente, las ayudas estaban o bien vinculadas a resultados o bien no destinadas específicamente a la tecnificación o formación, por lo que no procede la aplicación de la exención.

Así, en relación con la alegación subsidiaria de considerar exenta la parte no vinculada a resultados, y en concreto, las distintas ayudas a deportistas por la participación en campeonatos y concentraciones, el TEAC desestima la pretensión del interesado, puesto que, aunque no están directamente vinculadas a resultado y se generen como consecuencia de la participación en los distintos campeonatos, no queda acreditado en el expediente que dichas ayudas se destinen de forma efectiva a la «tecnificación y formación». No se puede considerar «formación» la mera participación en un campeonato, ni las sesiones de concentración previas o simultáneas al mismo. De hecho, estas cantidades se satisfacen a los deportistas profesionales cuando acuden a los distintos campeonatos, en los que, habitualmente, van con todos los costes cubiertos, tanto de desplazamiento, asistencia médica, alojamiento como de comidas. No tiene ningún sentido la concesión de una «ayuda» para llevar a cabo dicha participación, sino que lo percibido por el jugador constituye, desde todo punto de vista, una retribución adicional a la que viene percibiendo como miembro del club correspondiente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7, 17, 25, 26, 27, 32 y 92.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 4.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 13, 14, 15, 17, 105, 178, 179, 183, 191, 209, 210 y 211.

Código Civil, art. 3.

Ley 36/2006 (Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal).

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución de 25 de septiembre de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, por la que se resuelven de forma acumulada, en primera instancia, las reclamaciones económico-administrativas 28-20539-2016 y 28-23264-2016, interpuestas contra la liquidación

derivada de acta dictada en disconformidad A02-...6 en relación con el Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los ejercicios 2013 y 2014 y contra el acuerdo de imposición de sanción con número de referencia A51-...5 derivado de la anterior liquidación.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El **02/07/2015** se notificó al obligado tributario, el inicio de un **procedimiento de inspección** por el IRPF, **ejercicios 2013 y 2014**, de alcance general.

El procedimiento **concluyó** con acuerdo de liquidación provisional notificado con fecha **06/09/2016**, dictado por la AEAT en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2013-2014, derivado del acta en disconformidad A02-...6.

Resultan relevantes los siguientes hechos:

1. El obligado tributario, **Axy**, es jugador de baloncesto de **XZ** desde ... de 2007.
2. El .../2012 se formaliza un contrato entre el jugador y el Club en el que se regulaba la relación laboral entre las partes. Apenas 17 días después se firma un segundo contrato, en fecha .../2012 firmado por las partes y que deja sin efecto el anterior. En esa misma fecha, .../2012 se firma un contrato de mediación entre **XZ** y la sociedad **TW S.L.** por su participación en la negociación de la firma tanto del contrato de trabajo como de cesión de derechos de imagen del jugador con el Club.
3. Por otro lado, el obligado tributario incluyó como rendimientos de trabajo parcialmente exentos en el ejercicio 2014 (no se declaró la parte exenta en 2013) las retribuciones percibidas de la Federación Española de Baloncesto, en adelante FEB, por su participación en distintos campeonatos y consecución de distintas medallas.
4. Asimismo incluyó como rendimientos de capital mobiliario, a integrar en la base imponible general, los importes percibidos de la entidad vinculada (participada al 100% por el reclamante) **QR S.L.**, procedentes de la cesión de sus derechos de imagen, aplicando la reducción del 40% del art 26.2 LIRPF por entenderse obtenidos de forma irregular.

La regularización determinó los siguientes ajustes:

1. Se imputan como mayores rendimientos del trabajo los pagos realizados por **XZ** a la sociedad **TW S.L.** por entender que son pagos a su agente que se realizan en nombre del jugador.
2. Se imputan como mayores rendimientos del trabajo las cantidades íntegras percibidas de la Federación Española de Baloncesto (en adelante, FEB), que habían sido declaradas parcialmente exentas por el obligado de acuerdo con el art 7m LIRPF. Entiende la Inspección que no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 7.m) de la LIRPF para aplicar esta exención.
3. Se determina, en virtud del art 13 LGT, que las cantidades percibidas de **QR S.L.** en concepto de la cesión de los derechos de imagen del jugador son rentas de actividades económicas y no rendimientos de capital mobiliario como había establecido la parte reclamante, ya que suponen la realización por parte del jugador de una actividad que excede "la mera cesión de los derechos de imagen".
- 4-Se establece la no aplicación de la reducción del 40% regulada en el artículo 26.2 LIRPF, puesto que las rentas no se consideran rendimientos de capital mobiliario, ni del 32.1 de la LIRPF dado que las rentas no tienen un periodo de generación superior a dos años y que además proceden del ejercicio de una actividad económica que de forma regular obtiene este tipo de rendimientos.

Segundo.

Con fecha 06/05/2016, se emitió el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador y propuesta de imposición de sanción en relación con la liquidación anterior. El procedimiento sancionador finalizó mediante **acuerdo sancionador** A23 Num. Ref.:..., notificado con fecha 17/10/2016, apreciándose la comisión de una infracción del art. **191 LGT**.

Tercero.

Disconforme el interesado con el acuerdo de liquidación y la sanción, fueron interpuestas sendas **reclamaciones económico administrativas** ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 6/10/2016 en el caso de la REA 28-20539-2016 contra el acuerdo de liquidación, y el 15/11/2016 en el caso de la REA 28-23264-2016 contra el acuerdo de imposición de la sanción.

Ambas reclamaciones fueron acumuladas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid y resueltas en **Resolución de fecha 25/09/2019** y notificada el 31/10/2019, **desestimando las pretensiones del reclamante.**

Cuarto.

Disconforme con dicha resolución, el interesado interpuso el presente recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el 29/11/2019 solicitando la anulación del Acuerdo de liquidación y del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador.

En el escrito de interposición hace, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1) En relación con el acuerdo de liquidación:

a) Incorrecta imputación como rendimientos del trabajo sobre las cantidades satisfechas por **XZ** a terceras personas por aplicación indebida del artículo 17 LIRPF. La recalificación fiscal efectuada por la AEAT determina la existencia de doble imposición.

b) Incorrecta regularización de las rentas percibidas de la FEB. Procede la aplicación de la exención del artículo 7.m) LIRPF sobre toda la renta. Subsidiariamente, siguiendo el criterio de la Inspección de que no esté vinculada a resultados, procede la aplicación de la exención sobre la parte acreditada como actividades destinadas a la formación, por lo tanto, se ha producido una incorrecta determinación de las cantidades que tienen derecho a la exención.

c) En relación con la cesión de derechos, los rendimientos por la cesión de los derechos de imagen a **QR** son rendimientos del capital mobiliario. Por lo tanto procede la aplicación del artículo 25 LIRPF con derecho a la reducción del artículo 26 LIRPF. Subsidiariamente, ausencia de cuantificación de la cesión de explotación del derecho de imagen respecto de las actividades que han excedido dicha cesión.

2. En relación con la sanción impuesta

a) Infracción de los artículos 178, 183.1 Y 209.2 LGT por haberse iniciado el expediente sancionador antes de haberse dictado y notificado el acto de liquidación.

b) Improcedencia de la sanción impuesta por falta del elemento objetivo del tipo infractor. Infracción de los artículos 183.1 y 191 LGT.

c) Inexistencia de la justificación del elemento subjetivo del tipo infractor. Motivación estereotipada y automática.

d) Exclusión de responsabilidad tributaria en relación al artículo 183 LGT por interpretación razonable de la norma (179.2 d) LGT).

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

-Si se debe considerar que los pagos realizados por **XZ** a la sociedad **TW S.L.** son por cuenta del jugador, y por lo tanto suponen mayores rendimientos del trabajo del mismo.

-Si se deben imputar como mayores rendimientos del trabajo las cantidades percibidas por la Federación Española de Balonesta (FEB) declaradas parcialmente exentas por el obligado.

-Si las rentas percibidas de la sociedad **QR S.L.** deben calificarse como rendimientos de actividades económicas o como rendimientos de capital mobiliario.

-Si procede la aplicación de la reducción del 40% del artículo 26.2 de la Ley 36/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, LIRPF.

-Si el acuerdo sancionador es ajustado a derecho.

Tercero.

TRATAMIENTO DE LOS PAGOS DE XZ A LA SOCIEDAD TW S.L.

Como se ha expuesto en los antecedentes de hecho, **las actuaciones de comprobación** e investigación se han dirigido, a determinar si las cantidades satisfechas por **XZ** a la sociedad **TW S.L.**, corresponden a pagos realizados en nombre del reclamante, imputando finalmente la Inspección como rendimientos del trabajo del reclamante las cantidades pagadas a la sociedad citada.

Como se señaló en el relato de hechos existió un primer contrato entre el jugador y el Club de .../2012 en el que se regulaba la relación laboral entre las partes. Apenas 17 días después se firmó por las partes un segundo contrato, en fecha .../2012 que deja sin efecto el anterior. En esa misma fecha, .../2012 se firma un contrato de mediación entre **XZ** y la sociedad **TW S.L.** por su participación en la negociación de la firma tanto del contrato de trabajo como de cesión de derechos de imagen del jugador con el Club.

La inspección fundamenta su liquidación en una declaración del representante del obligado tributario recogida en la diligencia nº2 obrante en el expediente que señala:

*"en las negociaciones con **XZ** tanto para la contratación laboral como para la cesión de los derechos de imagen el obligado tributario estaba representado por **TW SL**"*

Es decir, reconoce directamente la parte reclamante que esta sociedad era su representante en las distintas negociaciones.

De esta manera, a juicio de la Inspección (pág 23 acuerdo de liquidación):

*"evitando que el pago a la sociedad **TW S.L.** sea realizado por don D. **Axy**, se evita que las cantidades satisfechas a esta entidad pasen previamente por la base imponible general de D. **Axy**. Sin embargo, así debe ser, porque **TW S.L.** está prestando un servicio de representación e intermediación en la contratación de D. **Axy** por **XZ**, a favor de los intereses del obligado tributario, por lo que este es el que debe pagar tal servicio, de forma que si tal servicio se está pagando por **XZ**, debe entenderse que dicho pago está realizándose en nombre de D. **Axy**.*

*De acuerdo con lo anterior, los siguientes importes deben incrementar la base imponible del IRPF de D. **Axy**, entendiéndose que constituyen **rendimientos íntegros del trabajo** percibidos de **XZ** ."*

Alega el reclamante que :

A. No se puede imputar como rendimientos del trabajo las citadas rentas ya que no existe una relación de agente entre la entidad **TW** y el obligado tributario y los pagos del contrato de 14 de septiembre de 2012 los asume **XZ** a favor de **TW**. Señala el reclamante que la inspección funda su prueba de que los servicios son prestados por el agente al reclamante en una frase del representante del mismo, que consta en una diligencia, obviando las demás manifestaciones realizadas por este representante. En concreto señala que en dicha diligencia también consta que:

"En la presente visita el compareciente manifiesta que el obligado tributario no tiene relación contractual con agentes ni abogados que le obliguen a satisfacer cantidad alguna por las gestiones que pudieran realizar en relación con su contratación como jugador profesional."

Igualmente, en relación con esta alegación señala el reclamante que órgano inspector debió comprobar con mayor esfuerzo la supuesta relación entre el obligado tributario y **TW** ya que, el órgano Inspector optó por no inspeccionar determinados aspectos (según el reclamante, contrastando los distintos datos con más profundidad), pese a que existían indicios que podían contravenir su versión.

B. La recalificación fiscal realizada por la Inspección determina la existencia de doble imposición. Según el reclamante se produce una doble imposición por la misma operación (prestación de servicios), primero en sede del obligado tributario (integrándose como más rendimiento del trabajo) tributando por el concepto tributario IRPF; y en segundo lugar, en sede de la sociedad **TW**, quien como prestadora del servicio mantiene su tributación efectiva en sede del IS. Señala el reclamante que la anterior recalificación efectuada por el órgano inspector resulta contraria al principio de correlación de ingresos y gastos y al principio constitucional de capacidad económica, pues, al calificar el órgano inspector dicha renta (no percibida por el jugador) como rendimiento del trabajo y, al propio tiempo, negar el carácter deducible de dicho gasto, alegando las restricciones que establece la ley del impuesto en materia de gastos deducibles de los rendimientos del trabajo, es perfectamente consciente de que la renta generada por un negocio jurídico en el que el jugador no interviene tributa dos veces: una en sede del intermediario y otra en sede del jugador.

Respecto del IVA, alega el reclamante de nuevo la existencia de doble imposición ya que la inspección ha procedido a integrar como rendimiento del trabajo del obligado tributario el IVA correspondiente a la prestación de servicios, mezclando, según él, la imposición directa y la indirecta, en una misma prestación de servicios.

C. Por otra parte del artículo 13 LGT en relación con 17 LGT alega el reclamante que la administración se ha excedido en su potestad de calificar los distintos contratos jurídicos. Cita el reclamante, entre otras:

i) Sentencia de 24 de marzo de 2010, de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 4 (JUR 2010/132089)

"A este respecto no puede alegarse una cuestión de "calificación" como han hecho los informes evacuados por la Agencia Tributaria y la Abogacía del Estado para levantar el velo de unas personas jurídicas, atribuir unos pagos a otros sujetos de los que aparentemente lo han recibido y considerar como titular de unos derechos a quien formalmente no se considera como tal, lo cual, no es sino imputar una simulación, en cuyo caso, rige lo dispuesto en el art.1277 del CC, entendiéndose por tanto, que la causa del contrato existe y es verdadera, o al menos no se ha acreditado lo contrario".

ii) Sentencia de 6 de marzo de 2014 , de la Audiencia Nacional, nº Rec. 121/2011, que señala :

"Pero esa función de calificación previa de los contratos para determinar su régimen fiscal no puede ser ilimitada y ejercitada hasta tal punto que venga a constituirse la Administración en intérprete de los negocios jurídicos, haciendo suya una función que, esencialmente, viene atribuida a los órganos de la jurisdicción civil, La determinación de hasta donde alcanzan las funciones de calificación por parte de la Administración Tributaria es difícil de concretar apriorísticamente y vendrá condicionada por la peculiaridades del caso concreto"

Una vez examinada la liquidación de la Inspección y las alegaciones del reclamante continúa este TEAC **analizando cada una de las cuestiones** que se ponen de manifiesto.

A) En relación con la imputación de los pagos realizados al agente como mayores rendimientos del trabajo del jugador

Este TEAC comparte el criterio y valoración que realiza el **TEAR de Madrid al señalar en su Resolución de 25 de septiembre de 2019** que :

*"Señala la parte reclamante que probablemente las manifestaciones se refirieran al primer contrato con **XZ** y no a los realizados posteriormente y que dejaban sin efecto el anterior. En primer lugar, estas afirmaciones no se han probado de forma alguna. Si el obligado solo estuvo representado por la sociedad en el primero de los contratos ¿por qué no se especificó en la diligencia? Por otro lado, de ser cierto que efectivamente representó los intereses de la parte en el primer contrato esto demuestra que la sociedad ya ejercía labores de representación del jugador antes de la firma del segundo contrato, que es idéntico al primero. ¿Dejó de representar sus intereses en el contrato (idéntico al primero) celebrado solo 17 días después del primero? (...)*

*Llama además la atención que en el contrato suscrito entre **XZ** y la sociedad se establece una remuneración a plazos, es decir, un pago por temporadas y lo que es mas revelador, condicionado a la permanencia del jugador en el Club. Si la sociedad **TW S.L.** fue contratada por el Club para realizar una labor de intermediación en la firma de contratos con el jugador, ¿qué sentido tiene remunerarla en función de la permanencia del jugador? Si fuera realmente un contrato de mediación una vez conseguida la incorporación del jugador al Club se habría conseguido el objetivo para el que fue contratada la sociedad. Y a pesar de ello se vincula la remuneración a esta permanencia como si la sociedad **TW S.L.** tuviera influencia en la decisión del jugador de permanecer en el Club. Quizás sea porque efectivamente la sociedad representa al jugador y no al Club.*

*Se han recogido una serie de indicios y datos por parte de la Inspección suficientes a juicio de este Tribunal para demostrar que D. **Bts** era agente del jugador. Y una vez que llegamos a esta conclusión debemos tener en cuenta que es entonces el jugador el que debe pagar a su representante, y no **XZ**.*

*Es una práctica habitual en el mundo del deporte que los clubs realicen pagos a los representantes de los jugadores en su nombre, y en principio esta práctica es correcta, siempre que se imputen como mayores rendimientos del trabajo al jugador, lo que no ocurre en el presente caso. Está claro que si es el jugador el que debe pagar a su agente, el pago realizado por **XZ** a la sociedad debe atribuirse como mayores rendimientos del trabajo al obligado en su totalidad.*

En este sentido critica la parte reclamante además que se le impute también el IVA, pero es que debe aumentarse la totalidad del pago. Si el jugador hubiera pagado a la sociedad directamente habría tenido que abonar igualmente este IVA al ser una prestación de servicios, por lo tanto es el importe conjunto de renta abonada la que se está dejando sin tributar en sede del jugador mediante este mecanismo, que supone sin duda un ahorro fiscal para el deportista.

Así, establece el artículo 17.1 de la LIRPF que:

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

Por lo que los importes abonados por XZ a la sociedad TW S.L. deben imputarse como mayores rendimientos del trabajo, desestimando las alegaciones de la parte reclamante en este sentido."

Tras el examen de la resolución del TEAR, este TEAC considera que:

1. En el mundo deportivo es **imprescindible para jugadores de tanta relevancia como la del reclamante actuar a través de un agente concreto**. Este agente representa al deportista en las negociaciones con los clubes deportivos. En el presente caso no consta la existencia de otra intermediación que la de la Sociedad **TW S.L.**, en concreto a través de la persona de **Bts**.

No consta o se acredita que el reclamante tenga la formación, conocimiento o cualificación jurídico-técnica necesaria (en materia de derecho laboral , cesión de derechos de imagen, fiscalidad, etc) **para intervenir** en los contratos participa, debido a la complejidad jurídica que encarnan, **sin la intervención del agente** señalado. La intervención de jugadores de semejante relevancia en las negociaciones que dan lugar a los distintos contratos sin la intervención de un agente, constituiría una temeridad.

2. Los Clubes Deportivos cuentan con departamentos de asesoría jurídica para la conclusión de los distintos contratos que celebran con sus jugadores. Por lo tanto, no tienen necesidad de un agente intermediador adicional que actúe en su beneficio. De hecho, en la operativa habitual se puede observar como las personas que negocian en nombre de los equipos son estables, mientras que el agente de cada jugador es distinto.

En este caso, además, no se acredita la existencia de ninguna labor o servicio prestado por el agente al Club, de forma previa a la del contrato, que precisamente es suscrito con simultaneidad al fichaje/ renovación del deportista.

3. Ha quedado acreditado que "en las negociaciones con XZ tanto para la contratación laboral como para la cesión de los derechos de imagen el obligado tributario estaba representado por TW SL". Las **subsiguientes declaraciones** del obligado tributario reconocidas en diligencia (que el reclamante "no tiene relación contractual con agentes ni abogados que le obliguen a satisfacer cantidad alguna por las gestiones que pudieran realizar en relación con su contratación como jugador profesional") no hacen sino **apoyar el argumento de la Inspección**, en cuanto que dicho representante señala que no se ha formalizado contrato alguno con ningún asesor, abogado o intermediario, no existiendo tampoco flujo de pagos desde el reclamante hasta el agente. Estas declaraciones aquilatan la argumentación de la Inspección, ya que por una parte implican el reconocimiento de que el jugador no tiene otro agente o abogado, quedando únicamente por analizar el papel que juega **Bts**, y por otra parte indican que el flujo de cobros y pagos no se realiza beneficiario- agente, sino club- agente.

El hecho de que TW SL cobre importes del Club no supone que actúe como agente del Club. De hecho, es práctica habitual que los agentes de los deportistas cobren directamente del Club (tal y como ocurre en el caso de los futbolistas), en lugar de hacerlo de su cliente. Precisamente una de las muestras de que el agente actúa en representación del jugador es la forma de remuneración del agente, que se establece a plazos, un pago por temporada, y llama la atención que la retribución del agente esté ligada a los años de permanencia del jugador en el club, atendiendo a la duración del contrato de trabajo suscrito por el jugador, de forma que, en el supuesto de finalización del contrato de trabajo, el agente no percibirá la retribución correspondiente a los años en los que el jugador no permanezca en el club.

4. Por último, hay que analizar por qué se acude a este esquema de formalización. **Este esquema de formalización del contrato entre el Agente y el Club tiene unas claras consecuencias fiscales: una menor tributación en el jugador y un mayor IVA deducible en el Club**.

Así, la trascendencia a efectos fiscales del tratamiento que se haga de los pagos a los agentes de jugadores deriva del beneficio que la operativa seguida por el Club puede reportar a ambos: a) Si el Club hubiese incluido el importe de las comisiones en su retribución, al obtener una mayor remuneración, habría aumentado la base imponible del jugador y consiguiente tributación en el IRPF; además sin posibilidad de deducción en este impuesto al tributar por las rentas del trabajo. b) El reclamante, si le hubiese facturado su agente, tendría que haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela ya que tiene la consideración de consumidor final, no siendo sujetos pasivos del impuesto, a diferencia del Club c) El Club se beneficia en tanto que absorbe el coste del IVA, que se deduce, y reduce el coste conjunto (jugadores y agentes) de la operación de fichaje, traspaso o renovación.

Este ha sido un esquema contractual que se ha utilizado frecuentemente el mismo club en relación con sus deportistas profesionales, habiendo sido objeto de más regularizaciones por este motivo (análogas a la que es objeto de la presente reclamación) que han sido convalidadas por los distintos TEAS, y por la Audiencia Nacional, así en la **SAN de 23 de diciembre de 2021, núm rec 1131/2018**, que ratifica análoga regularización a la aquí analizada de los pagos hechos por el club al representante, en aquel caso, de un entrenador de su primer equipo de fútbol.

En concreto, y en relación con otro jugador de baloncesto de **XZ** que utilizaba exactamente el mismo esquema contractual, este TEAC se ha pronunciado en la **Resolución de 24 de octubre de 2022 (RG 1140/2020)**, considerando, efectivamente, que la retribución del Club al agente constituía un mayor rendimiento del trabajo del jugador.

Así, ha quedado suficientemente probado que **Bts** actuaba como agente de **Axy**, tanto por las propias declaraciones del representante del reclamante como por la forma de estipular el pago al agente (una cantidad fija cada temporada en la que el jugador esté vinculado al Club Deportivo). Igualmente, los razonamientos anteriores evidencian la imposibilidad de que el reclamante actúe sin la intervención de un agente deportivo y sobre la posibilidad de utilización compartida del agente por parte del Club y del jugador, no se ha aportado ningún tipo de acuerdo escrito previo entre el jugador y el club sobre la utilización del mismo intermediario en la negociación, a qué parte representa y cómo se le retribuye si se quiere acreditar que el mismo agente deportivo actúa en representación de ambas partes.

A juicio de este TEAC es, por lo tanto, evidente que la relación contractual existente entre **XZ** y la SOCIEDAD **TW**, lo es en beneficio del jugador reclamante, siendo el club deportivo el que asume el pago del agente del reclamante en virtud del contrato existente. Si bien el tratamiento fiscal realizado es incorrecto, puesto que no se trata de un gasto deducible en sede societaria y un IVA deducible, y "nada" en el trabajador. Al contrario, se trata de un mayor rendimiento del trabajo del reclamante, puesto que la relación de la que deriva la renta del mismo (en forma de ahorro de pago a su agente), es la relación laboral. Es por ello que en virtud del artículo 17 LIRPF regulariza la inspección los rendimientos citados, recalificándolos. Por lo tanto, a juicio de este TEAC, es correcta la actuación de la Inspección.

Por otra parte, y a mayor abundamiento, la inadecuación de que un mismo agente represente a jugador y equipo debido al conflicto de intereses que esta situación provocaría, está recogida en las propias normas internas de la FIBA (Federación Internacional de Baloncesto, que es el organismo rector del baloncesto mundial). Así, las normas internas de la FIBA, en el artículo 297 del libro tercero (FIBA internal regulations, Book 3) establecen que :

"FIBA-Licensed Agents shall avoid any conflicts of interests. Whenever any conflict of interest arises, a FIBA-Licensed Agent shall disclose it to the relevant client(s) and remedy the conflict immediately. In particular, to avoid any conflicts of interest, a FIBA-Licensed FIBA Agent (and any legal entity or non-incorporated business through which he operates) shall not:

- a. Represent or advise more than one side in the same transaction; or*
- b. Accept payment for his or her services by anyone other than his or her client; or*
- c. Represent or advise a club in any transaction if the FIBA-Licensed Agent (or any legal entity or non-incorporated business through which he operates) is under contract with any Player registered with that club; or*
- d. Directly or indirectly use a third party to circumvent the restrictions set out in letters a to c above. A client may, however, agree with a third party in writing that such third party makes payment to the FIBA-Licensed Agent on the client's behalf. For the avoidance of doubt, a payment on behalf of the client means that for all legal and fiscal purposes, the client remains liable vis-à-vis the Agent until the remuneration is paid in full".*

Es decir (traducción libre de este Tribunal):

"Los agentes con licencia de la FIBA deben evitar cualquier conflicto de intereses. Siempre que surja conflicto interés, el Agente con licencia de la FIBA deberá revelárselo al (los) cliente (s) implicado (s) y remediar inmediatamente el conflicto. En particular, para evitar cualquier conflicto de interés, el Agente con licencia de la FIBA (y cualquier entidad jurídica o negocio no societario a través del cual opera) no deberá:

- a) Representar o asesorar a más de una parte en la misma transacción; o*
- b) Aceptar el pago de sus servicios por cualquier persona que no sea su cliente; o*
- c) Representar o asesorar a un club en cualquier transacción si el agente con licencia de FIBA (y cualquier entidad jurídica o negocio no societario a través del cual opera) está bajo contrato con cualquier Jugador inscrito en ese club; o*
- d) Utilizar directa o indirectamente a un tercero para eludir las restricciones establecidas en letras a) a c) anteriores. Sin embargo, un cliente puede acordar por escrito con un tercero que dicho tercero realice el pago al Agente con licencia de FIBA en nombre del cliente. Para evitar dudas, un pago en nombre del cliente significa que para todos fines legales y fiscales, el cliente sigue siendo responsable frente al Agente hasta que la remuneración se pague en su totalidad".*

Queda claro, por lo tanto, en el reglamento reproducido que la operativa que corresponde a la práctica correcta y adecuada en el ámbito del baloncesto profesional, no es la llevada a cabo por el reclamante y **XZ**, lo cual es un indicador más de la adecuación a derecho de la liquidación recurrida.

B) En relación a la doble imposición alegada:

Este TEAC entiende, al igual que lo hacía el TEAR, que **no existe doble imposición**, ni en lo relativo a los impuestos directos, ni en lo relativo al IVA.

En primer lugar, **respecto de los impuestos directos**, este TEAC entiende que no hay doble imposición. Afirmar su existencia sería equivalente a sostener que siempre se produce un supuesto de doble imposición en presencia de una renta en especie. No existe doble imposición, sino que se produce el efecto que responde a la operación real. Si el jugador hubiera pagado él mismo a su agente con su propio sueldo pagado por **XZ**, dicho sueldo hubiera tributado en IRPF, y, a continuación, se hubiera utilizado la renta para realizar el pago al agente, sin posibilidad de deducción en IRPF, puesto que se trata de rendimientos del trabajo.

En cuanto a la doble imposición con el IVA, tampoco se produce en el presente supuesto. El IVA tiene que soportarlo de forma efectiva el consumidor final de la cadena de valor, que en este caso es el jugador, receptor de la prestación de servicios. Al no tener la condición de empresario o profesional el impuesto no se considera deducible. Pero esta cuestión nada tiene que ver con la existencia de doble imposición. Al igual que en el principal, el IVA es un coste que hubiera tenido que soportar el reclamante si hubiera pagado directamente al agente. Como el pago se ha realizado por **XZ** supone un mayor rendimiento del trabajo. La doble imposición hace referencia fundamentalmente a impuestos que gravan la renta de las personas físicas o jurídicas y puede ser jurídica, cuando una misma renta tributa dos veces en sede de una misma persona; o económica, cuando una misma renta tributa por dos impuestos diferentes y, normalmente, en dos personas distintas. En este caso no hay doble imposición, porque no existe una misma renta. Son dos rentas completamente distintas: una es los rendimientos del trabajo del club al jugador y la otra es la renta que se origina por los servicios prestados del agente al jugador. Por lo tanto, no existe doble imposición.

Por otro lado, desde la perspectiva del Club se ha planteado en otros casos si, en virtud del principio de regularización íntegra, se deben devolver las cantidades satisfechas por el Club, llegando a la conclusión la Audiencia Nacional para el caso de **XZ** en los ejercicios 2011-2014, en relación con los pagos realizados a los agentes de los jugadores, de que no procede la devolución de las cuotas de IVA soportadas puesto que la repercusión del IVA por la prestación de servicios es correcta, aunque el destinatario de las facturas sea incorrecto, debiendo rectificarse las facturas. Se niega al club la procedencia de ingresos indebidos solicitada, puesto que se ha producido el devengo del hecho imponible, consistente en la prestación de un servicio por parte de un empresario o profesional (en este caso el agente), por lo que su declaración e ingreso por parte del mismo no resultan improcedentes ni indebidos, ya que el sujeto pasivo estaba obligado a su declaración e ingreso. (**SAN .../2021, de ...**).

C) En relación a los excesos en la potestad de calificación del artículo 13 LGT alegados

En cuanto a la aplicación del art. 13 LGT, cabe recordar que el mismo dispone:

"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".

Se trata de una cláusula que autoriza únicamente a analizar con criterios jurídicos la realidad, determinando el sentido y alcance de los hechos, para concluir si procede o no la subsunción de la misma en el presupuesto de hecho de una norma jurídica tributaria rectamente interpretada.

La STS 20/02/2012 (casación nº 6086/2008) en su FDº 3º declara en tal sentido:

"En el caso analizado, no se trataba de poner de manifiesto la existencia de una fórmula negociada que, amparada en un precepto legal, se hubiera llevado a cabo para eludir o minorar la tributación efectiva. No fue preciso, por ello, fijar la norma eludida ni la aplicable al caso concreto; la Administración se limitó a fijar el sentido y el alcance de las operaciones, y con ello sus consecuencias tributarias para las partes implicadas".

Así, si la Inspección pretendiera (no lo ha hecho en este caso) extraer de dicha labor previa calificatoria la existencia de ocultación de la realidad o de abuso de las posibilidades de configuración jurídica mediante negocios artificiosos o impropios para el resultado obtenido, que no es distinto del usual más el beneficio fiscal, debería acudir a las figuras de la simulación (art. 16 LGT) o conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT), respectivamente. Pero en la cuestión aquí analizada no se ha declarado por la Inspección la simulación de la operación ni de los servicios de ninguno de los agentes, ni de ningún otro elemento fáctico analizado, ni tampoco se ha instado la declaración como conflicto en la aplicación de la norma tributaria de la operativa enjuiciada.

Lo que la Inspección ha llevado a cabo es una labor de calificación del acto realizado, en este caso determinar y concretar la actividad de representación de los agentes. El artículo 13 LGT permite precisamente calificar las operaciones efectuadas de acuerdo con la naturaleza jurídica del hecho o acto acaecido, prescindiendo de la forma o denominación que las partes le hubieran dado.

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.

Y, habida cuenta de las circunstancias concurrentes (contrato entre agente y club que se establece en función de la vinculación del jugador con el club, declaraciones del representante del reclamante, etc.), cabe concluir que parece razonable que la Inspección de los Tributos emplee la figura de la calificación en su regularización, ya que considera que lo que se ha producido es que el club ha abonado unas cantidades en nombre del jugador dado que los servicios de representación y agencia lo son a favor tal jugador y no del club contratante y que como tal debe ser exigida la obligación tributaria, con independencia de la denominación que el club haya dado a los contratos.

Por lo expuesto procede desestimar lo alegado en este punto y declarar conforme a derecho la actuación de la inspección.

Este TEAC considera plenamente aplicable estas consideraciones en el presente caso, concluyendo que la Inspección no se ha excedido en la utilización de sus potestades de calificación.

CUARTO.- SOBRE LA PROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ART. 7m) LIRPF EN LOS RENDIMIENTOS PERCIBIDOS DE LA FEB.

La siguiente cuestión discutida es la imputación por parte de la Inspección como mayores rendimientos del trabajo de las cantidades percibidas por el jugador de la Federación Española de Baloncesto, que han sido declaradas como parcialmente exentas por el obligado en base al artículo 7.m).

Referencia el **órgano inspector** dos consultas de la Dirección General de Tributos (V1017-15 y V1860-11), que determinan la inaplicación de la citada exención "*al no corresponderse las becas o ayudas económicas objeto de consulta con el ámbito de esta exención*".

Concluye la inspección que **las ayudas recibidas por el deportista no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 4 del RIRPF puesto que no están destinadas a la formación y tecnificación, que es el presupuesto fundamental para la aplicación de la misma.** Para ello se realiza un análisis de las ayudas recibidas, habiendo practicado distintos requerimientos. De los resultados de estos requerimientos se puede extraer que las ayudas recibidas por el jugador son en virtud de la consecución de determinados puestos en competiciones, analizando el órgano inspector la naturaleza de las distintas ayudas atendiendo a la normativa que las regula, y cómo están formuladas.

Concluye el órgano inspector que los importes satisfechos, declarados exentos por el obligado tributario (y sobre los que no ha practicado retención la propia Federación), **son primas por resultados** (...).

En definitiva, se considera no aplicable la exención y por tanto se incrementan los rendimientos íntegros del trabajo en 60.100euros en el ejercicio 2013 y en 60.100euros en el ejercicio 2014.

Por su parte, alega el reclamante que no se trata de primas por resultado sino de ayudas a la preparación que se constata precisamente con el resultado obtenido. Según el reclamante la vinculación al resultado tiene como objetivo primar los actos preparatorios, de formación, de intensificación y de motivación con tal de conseguir a nivel colectivo mejores resultados de las selecciones nacionales en las competiciones internacionales. Sin preparación física y psicológica, sin formación continuada de esos deportistas, no habría ni existirían mejores resultados en las competiciones internacionales y, por ende, no habría ayudas económicas. Alude a unas alegaciones presentadas en las que existe un documento emitido por la FEB desglosando los rendimientos percibidos.

Así mismo, el reclamante trae a colación una consulta de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) (CV3098-14) en la que sí que se considera procedente la aplicación del art 7m).

Por último, señala el reclamante que:

"cabría el mayor reproche jurídico al último argumento utilizado por el órgano inspector para justificar regularización acerca de las especiales circunstancias económicas y cualitativas del obligado tributario para negarle el disfrute de una exención contemplada para todos los deportistas de alto nivel.

Si el prestigio internacional del obligado tributario ha de significar que no tiene derecho a ciertas exenciones contempladas en la ley (debido simplemente a eso, el prestigio internacional), supondría aceptar una quiebra formal del principio de igualdad recogido en la Constitución Española, ya que se le estaría negando una exención fiscal por circunstancias personales o subjetivas."

Subsidiariamente alega la parte reclamante que si no se aplica la exención a las primas por resultados sí que se deberían aplicar a las ayudas vinculadas a la participación. Se refiere el obligado a una serie de ayudas percibidas en función de los días de concentración para la participación en las distintas competiciones. Para aquilatar su argumento, señala que:

"El TEAR de Madrid, en la resolución impugnada, ofrece un plus de explicación - en perjuicio de la ofrecida por el órgano inspector-, considerando que las ayudas por la participación tampoco "se trata de ayudas destinadas a la formación y tecnificación deportiva por lo que tampoco entran dentro del ámbito de aplicación de la norma, desestimándose las alegaciones." Lo anterior supone que todas las ayudas destinadas a todos los deportistas por su participación en competiciones nacionales y/o internacionales, no tienen derecho a la exención del artículo 7, letra m) de la LIRPF, lo que supone una interpretación restrictiva y totalmente formalista de un beneficio fiscal"

Tras esta exposición de las posiciones de las partes, **este TEAC considera que no procede la aplicación de la exención del artículo 7m) en este supuesto.**

El art 7m) de la LIRPF, que establece que:

"Estarán exentas las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente."

Por su parte, el artículo 4 del Real Decreto 439/2007 de 30 de marzo por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) determina que:

"...) estarán exentas con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.
- b) Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español."

Así, no existe controversia entre las partes en la consideración de deportista de alto nivel del jugador (requisito necesario para la aplicación de la exención), ni en la financiación por las entidades que señala el artículo. Sin embargo, a la vista de los hechos y documentos integrados en el expediente, **este TEAC concluye que, efectivamente, las ayudas estaban o bien vinculadas a resultados o bien no destinadas específicamente a la tecnificación o formación, por lo que no procede la aplicación de la exención del 7.m) LIRPF.** Procedemos a analizar las distintas cuestiones que han llevado a este TEAC a desestimar la pretensión del reclamante.

En primer lugar, en materia de interpretación de beneficios fiscales, el régimen legal vigente es el establecido en los artículos 12 y 14 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT). Así, según el artículo 12 LGT:

"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil."

Establece el art 3.1 CC:

"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."

Por su parte el artículo 14 LGT establece que:

"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

Existe un amplio desarrollo jurisprudencial de este principio de interpretación "estricta" de los beneficios fiscales, a título de ejemplo, la **STS de 26 de mayo de 2016 (rec. cas. 2876/2014)**, indica en su FJ 2º que:

"Es doctrina jurisprudencial reiterada, en aplicación de los arts 23.2 LGT (1963) y 12 y 14 de la LGT (2003) -que no son sino concreción en el ámbito tributario de los criterios hermenéuticos generales de los arts 3.1 y 4.2 del Código Civil- la que establece el carácter restrictivo con el que deben de interpretarse las normas relativas a bonificaciones fiscales, al objeto de asegurar que la excepción singular de la obligación general de contribuir - generalidad que tiene consagración incluso a nivel constitucional ex art. 31.1 [CE-] que [...] responde a la finalidad específica fijada por el legislador.

Todo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución, en este caso principio de

igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la misma."

Así, en el presente procedimiento el órgano inspector ha realizado una interpretación estricta del ámbito de aplicación de la exención, tal y como marca la ley, atendiendo al "sentido propio de sus palabras" y sin ampliar su objeto.

Por otra parte, en la Consulta Vinculante de la DGT que cita el reclamante, no se condiciona la percepción de la ayuda a la consecución del resultado, sino que ésta se percibe con independencia de aquél. Señalaba el TEAR de primera instancia que:

"Además, aporta el obligado una consulta de la Dirección General de Tributos en la que se aplica esta exención a una jugadora a la que se le da una ayuda para la preparación para los Juegos Paralímpicos. Pero es que precisamente la ayuda se recibe para que se prepare y se forme sin condicionar la recepción de la misma a la consecución de ningún resultado, sino solo para mejorar y premiar su formación. No es el caso que nos ocupa por lo que esta consulta no es aplicable al caso."

En la consulta de la DGT citada, en la descripción de los hechos, se expone que la organización:

"le ha concedido una ayuda consistente en la percepción de una cantidad mensual de 1.437,50 euros durante nueve meses vinculada a su preparación para los Juegos Paraolímpicos celebrados en septiembre de 2012, estableciéndose la prolongación de la percepción de dicha cantidad mensual hasta final de año en el caso de refrendar el objetivo solicitado en los citados Juegos (medalla)".

En base a esto alega el reclamante que al menos parte de la ayuda si que estaba condicionada a resultados pero que la DGT considera la exención procedente en su totalidad.

Pues bien, este TEAC, considera que la naturaleza de esta ayuda es directamente la formación y tecnificación, tal y como consta en la propia consulta de la DGT (CV3098-14),

"El Plan ADOP es una iniciativa del Comité Paralímpico Español, el Consejo Superior de Deportes y el Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad que tiene como fin proporcionar a los deportistas paralímpicos españoles las mejores condiciones posibles para poder llevar a cabo su preparación y afrontar así con garantía de éxito la participación del Equipo Español en los Juegos Paraolímpicos.

El Plan ADOP para el año 2012 incluye un Programa de apoyo directo a deportistas en el que se prevén becas económicas para que puedan dedicarse al deporte como actividad principal, así como el Programa Alto Rendimiento Paraolímpico (ARPA), un sistema integral de apoyo al entrenamiento, en el que se encuentran ayudas para personal de apoyo, material deportivo, entrenamiento en centros de alto rendimiento, asistencia a competiciones internacionales o el servicio médico, entre otras"

De esta manera, aun cuando tres mensualidades se perciben en caso de que se gane una medalla, la ayuda no está diseñada con una estructura de prima por resultado, porque se percibe por la preparación para los juegos olímpicos con independencia de que se gane o no medalla. Las ayudas correspondientes a las mensualidades posteriores a la medalla, son recompensas al esfuerzo realizado, sí, pero su objeto directo sigue siendo la tecnificación y formación, y, además, están inexorablemente ligadas a la percepción de las ayudas anteriores, no vinculadas a resultado. Es por todos estos motivos por los que no se considera este caso análogo al del jugador objeto de la presente resolución.

Por último, y en relación con la alegación subsidiaria de considerar exenta la parte no vinculada a resultados, y en concreto, las distintas ayudas a deportistas por la participación en campeonatos y concentraciones, **este TEAC desestimar la pretensión del reclamante**, puesto que, aunque no están directamente vinculadas a resultado y se generen como consecuencia de la participación en los distintos campeonatos, no queda acreditado en el expediente que dichas ayudas se destinen de forma efectiva a la "tecnificación y formación". **No se puede considerar "formación" la mera participación en un campeonato, ni las sesiones de concentración previas o simultáneas al mismo.** De hecho, estas cantidades se satisfacen a los deportistas profesionales cuando acuden a los distintos campeonatos, en los que, habitualmente, van con todos los costes cubiertos, tanto de desplazamiento, asistencia médica, alojamiento como de comidas. No tiene ningún sentido la concesión de una "ayuda" para llevar a cabo dicha participación, **sino que lo percibido por el jugador constituye, desde todo punto de vista, una retribución adicional a la que viene percibiendo como miembro del Club correspondiente.**

Quinto.

CALIFICACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LA CESIÓN DE LA IMAGEN DEL JUGADOR.

En tercer lugar, surge una discrepancia en cuanto a la calificación de las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen a la sociedad QR S.L. El reclamante considera que se trata de rendimientos de capital mobiliario, mientras que la Inspección los califica de actividades económicas.

La Inspección considera que al obligarse el jugador a realizar personalmente todas las actuaciones necesarias para la explotación de su imagen, y no a la mera cesión de la misma, los rendimientos obtenidos se consideran rendimientos de actividades económicas. La Inspección parte del presupuesto de que solo se considera que son rendimientos de capital mobiliario aquellas rentas que provienen de la mera cesión de los derechos de imagen sin que se realice ninguna actuación más por parte del obligado, señalando que existe diversa jurisprudencia que así lo establece.

El TEAR, por su parte, en relación con este argumento, a la hora de desestimar la pretensión del reclamante, cita la STS de 28 de febrero de 2013 (número de recurso 2773/2010), que en su fundamento jurídico CUARTO concluye, en un caso análogo, que los ingresos contenidos como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen y una serie de prestaciones accesorias, constituyen rendimientos de actividades económicas.

Continúa la Inspección señalando que, una vez calificados los importes cobrados de la entidad **QR S.L** como rendimientos de la actividad económica, según el artículo 27 y siguientes de la LIRPF (y no de capital mobiliario, al amparo del artículo 25.4 de dicha ley), no resulta de aplicación la reducción del art 26.2 LIRPF, si bien analiza la posible aplicación de la reducción del art 32 aplicable sobre rendimientos de actividades económicas, llegando a la conclusión de que tampoco resulta de aplicación puesto que no se trata de ninguno de los supuestos en los que se establece reglamentariamente que la renta se entiende obtenida de forma notoriamente irregular, no existe periodo de generación superior a dos años y la actividad económica se realiza de forma regular.

Por su parte, el reclamante señala que, por la propia naturaleza de los derechos de imagen, si la sociedad **QR** quiere explotarlos, necesita de ciertas actuaciones del jugador, sin que ello pueda entenderse como actos que exceden de la mera cesión de los derechos de imagen. Según el reclamante, confirmar lo contrario sería, en la práctica jurídica, vaciar de contenido el tratamiento fiscal establecido en el artículo 25 de la LIRPF, ya que resultaría casi imposible que una empresa cesionaria pudiera explotar unos derechos de imagen sin la colaboración del cedente.

Señala igualmente que, en la STS citada por el TEAR y la Inspección, el recurrente había suscrito personalmente contratos de explotación de su derecho de imagen conjuntamente con la cesionaria de los mismos. En dichos contratos suscritos por ambos (Cedente y Cesionario), el titular de esos derechos de imagen se obligaba frente a terceros a realizar toda una serie de actividades que excedían de la mera cesión del derecho al cesionario. Sin embargo, según el reclamante, existe un contrato en el que el obligado tributario cede sus derechos del contrato previamente suscrito con **LM** a la cesionaria **QR**, constando una cláusula en la que la compañía asume todas las obligaciones y el jugador se compromete a realizar todos los pasos necesarios para cumplir los términos del contrato. De esta manera no sería el reclamante el que se se ha comprometido con **LM**, sino la sociedad **QR**.

Por último alega el reclamante que, si se considera que participa activamente en la explotación de sus derechos de imagen, y que, por lo tanto, es un rendimiento de actividad económica, dicha aseveración no puede suponer que la intervención del recurrente se enmarque en la totalidad de esas actividades de explotación llevadas a cabo por **QR** (que, entre otros, afirma el recurrente que son la gestión y búsqueda de empresas interesadas, elaboración de los contratos, negociaciones previas y posteriores, control de pagos, entre muchas otras) sino tan solo, sobre una serie muy limitada de obligaciones anexas u accesorias que se encuentran plasmadas en los contratos correspondientes y que son necesarias para la explotación de la imagen. Así, según el reclamante, una vez cuantificadas dichas cantidades en el sentido de su tratamiento fiscal, se deberían diferenciar aquellas que sean rendimientos del capital mobiliario y aquellas que sean de actividades económicas, y el obligado tributario debería poder aplicarse la reducción del 40% establecida en el artículo 26 de la LIRPF sobre aquella diferencia.

Una vez expuestos los argumentos de las partes, este TEAC va a recordar los hechos, valorar la calificación de la renta, y resolver sobre la aplicación de la reducción.

En primer lugar, y respecto de los hechos concretos del caso, han existido dos contratos celebrados entre el jugador y la sociedad **QR S.L.** en los que se ceden los derechos de imagen del jugador a dicha sociedad para su explotación. En concreto, un primer contrato del .../2008 y un segundo contrato en el que se prorroga la duración inicial celebrado el .../2012. Es la sociedad **QR** la que posteriormente realiza los contratos de cesión del derecho de imagen del jugador con las distintas entidades. En este caso, se perfeccionan contratos con **XZ** y con **LM**.

Respecto de los contratos celebrados señalar que, en el primer contrato del reclamante con **QR**, se recoge que el jugador se obliga a:

"Realizar personalmente todas y cada una de las actuaciones que fueren precisas para la adecuada explotación de su imagen. Sin ánimo de exhaustividad, deberá someterse a sesiones de fotografía, video o grabación que fueren precisas; utilizarla indumentaria que, en su caso, se considere necesaria en fijación del fin

perseguido por el cesionario o el tercero; acudir a los actos públicos o privados que fueren organizados por el cesionario o por el tercero; intervenir en programas radiofónicos, televisivos o conceder entrevistas programadas por los anunciantes o patrocinadores que hagan uso de su imagen, mediante el oportuno acuerdo y contraprestación económica a la Compañía o al tercero que contrate con ésta."

En el contrato entre **QR** y **XZ** se recogen, entre otras obligaciones del jugador las de:

"1) Participar con su asistencia a ruedas de prensa, reuniones, manifestaciones, actos públicos o privados y convenciones en los que sea requerida su presencia.

2) A vestir prendas, excepto calzado, uniformes o exhibir marcas o símbolos publicitarios en las ocasiones que se indiquen.

3) A intervenir, en forma individual o colectiva, con otros técnicos o jugadores o con todo el equipo, en filmaciones, "spots" publicitarios, cinematográficos, televisivos, en prensa o radio y a permitir su reproducción pública.

*4) A cualesquiera otras utilizaciones de su imagen, voz y nombre, según las prescripciones que **XZ** le indique y cuyo objeto sea la generación de ingresos para **XZ** o el desarrollo de la imagen del mismo."*

En el caso de **LM**, en primer lugar se perfecciona un contrato entre el jugador y **LM** directamente, y, tras la cesión a **QR**, se modifica el contrato, de manera que este pasa a ser entre **QR** y **LM**. En cualquier caso, se determinan una serie de obligaciones personales para el jugador, como son llevar únicamente productos deportivos de la marca **LM**, o realizar una serie de apariciones públicas.

Una vez reconstruidos los hechos este TEAC puede entrar a **valorar la calificación de las rentas percibidas por el reclamante.**

En primer lugar conviene señalar que las rentas que recibe un deportista por la utilización de su imagen tributarán en sede del IRPF, pero dependiendo de si el deportista cede o no la explotación de sus derechos de imagen y de quién provenga dicha retribución, se calificarán como un tipo de rendimiento u otro.

Estos rendimientos pueden ser de trabajo (si el deportista profesional los recibe dentro de una relación laboral con un club, en virtud del art. 17 LIRPF), de actividades económicas (si los recibe como consecuencia de la ordenación por cuenta propia de medios de producción o recursos humanos, circunstancia que se produce cuando se opera con un tercero distinto del club y el jugador se compromete a realizar actuaciones personales, en virtud de los arts. 27 y ss LIRPF), de capital mobiliario (si cede la explotación de los derechos de imagen a un tercero, sin que tenga la consideración de actividad profesional, en virtud del art. 25.4.d) LIRPF), y de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (si el derecho de explotación es cedido a una empresa interpuesta entre el deportista y el club, que posteriormente contrata con el club, y se cumplen los requisitos del art. 92 LIRPF, lo que se conoce como la regla del 85/15).

En este caso se produce la cesión del derecho de imagen a una sociedad intermediaria, controlada por el reclamante, por lo que no estamos en presencia de rendimientos del trabajo. Por otra parte, tampoco resulta de aplicación el régimen de imputación de rentas del artículo 92 LIRPF, por cuanto lo asume la liquidación y este TEAC ha podido verificar que las cantidades declaradas por cesión de derechos de imagen del jugador a **XZ** no superan el 15% de los rendimientos del trabajo declarados como consecuencia de la relación laboral con el Club.

Por su parte, el artículo **25.4.d LIRPF** califica como rendimientos de capital mobiliario los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

*"d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, **salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica**".*

De acuerdo con el artículo **27.1 de la LIRPF**

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

La cuestión a dilucidar en este caso es si las actividades que se compromete a realizar el reclamante en virtud de los contratos suscritos entrarían dentro de esta "ordenación por cuenta propia de medios o recursos", calificándose entonces los rendimientos de actividades económicas o si, por el contrario, constituye lo pactado una mera cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, que no constituya una actividad económica, en cuyo caso, se calificará como rendimiento del capital mobiliario.

Pues bien, sobre esta cuestión se había manifestado el **Tribunal Supremo, en la Sentencia de 28 de febrero de 2013** (número de recurso 2773/2010), citada por el órgano inspector y el TEAR, que establece en su fundamento jurídico cuarto que (el subrayado es de este TEAC):

"...El TEAC confirmó el criterio de la Inspección razonando que:

"Respecto del tratamiento tributario que ha de atribuirse a las cantidades satisfechas en virtud de contratos suscritos por la entidad ..., que ostenta la representación y los derechos económicos sobre la imagen del jugador y las otras entidades, (...), hay que atender a las prestaciones a las que se obliga el jugador en virtud de esos contratos que él también suscribe.

En este caso, tal y como se desprende del expediente, el jugador queda obligado en virtud de los contratos celebrados con la entidad ... a participar en spots publicitarios con otros jugadores e incluso con su propio hijo "al que representa también en la firma del contrato) y con la entidad ... a usar y promocionar determinadas prendas deportivas y a toda una serie de prestaciones accesorias que conllevan la participación del jugador en actividades promocionales y publicitarias varias de la entidad. De lo anterior deriva que los ingresos obtenidos como consecuencia de las actividades que al deportista le imponen tales contratos, trascienden de la mera cesión de su imagen. Ya que el sujeto pasivo se obliga a una prestación más compleja que implica su intervención activa en el rodaje de spots publicitarios, y además en el caso de ..., a la participación del jugador en cualquier actividad de promoción, marketing, anuncio publicitario, torneo... y acontecimientos similares que organice la entidad. Por lo que estamos, en el caso de los contratos celebrados con las entidades ... y ... ante contratos de prestación de servicios diversos, que escapan de la simple transmisión del derecho a la imagen para constituir una actividad profesional y como tal debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...)"

Tal y como señaló el TEAR, esta Sentencia permite concluir que solo se considera que son rendimientos de capital mobiliario aquellas rentas que provienen de la mera cesión de los derechos de imagen sin que se realice ninguna actuación más por parte del obligado.

Más recientemente, en **Sentencia de 1492/2021, de 15 de diciembre de 2021 (Recurso de casación Núm: 7113/2019)** el Alto Tribunal se ha vuelto a pronunciar sobre esta cuestión, que en el Fundamento de Derecho Cuarto resuelve lo siguiente: (el subrayado se añade al hacer la cita).

"La cuestión de interés casacional objetivo debe responderse en el sentido de que a la luz de los artículos 25.4.d) y 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y conforme a las circunstancias concurrentes en el presente recurso, en concreto del contenido de los contratos suscritos entre la parte recurrente con terceros para la explotación de su imagen, con las características anteriormente descritas, los rendimientos obtenidos directamente por ceder sus derechos de imagen a terceros con causa distinta del mero uso pasivo de tales derechos, en la medida en que impliquen el desarrollo de actividades adicionales de carácter personal por parte del cedente de referidos derechos de imagen, deben considerarse rendimientos del capital mobiliario o de actividades económicas."

Este TEAC considera que la citada jurisprudencia da contestación al caso presente. El TS ha dejado claro que:

- Para determinar si se trata de un rendimiento de actividad económica (RAE) o un rendimiento de capital mobiliario (RCM), hay que atender a las circunstancias del caso concreto y las prestaciones estipuladas en los contratos.

- Que se considerará RCM cuando exista una mera cesión pasiva de la imagen (en la STS de 28-02-2013 se evidencia que esto se produciría, por ejemplo, en un caso en el que se utiliza la imagen del jugador en tarjetas telefónicas, sin actividad adicional por parte del mismo), mientras que será RAE cuando el jugador ceda los derechos de imagen a terceros en la medida en la que la cesión a a la que se obliga incluya la obligación de realizar actividades adicionales, de carácter personal, por parte del cedente de los referidos derechos de imagen.

Así ocurre en este caso concreto, en el que el jugador, al igual que en los casos enjuiciados en la sentencia del TS, suscribe contratos en los que se obliga a prestaciones que trascienden la mera cesión del derecho a usar su imagen, comprometiéndose a realizar una serie de actuaciones de carácter personal, que impiden que se pueda considerar que se trata de un RCM, tan claras como estas: "(...)someterse a sesiones de fotografía, video o grabación que fueren precisas; utilizarla indumentaria que, en su caso, se considere necesaria en fijación del fin perseguido por el cesionario o el tercero; acudir a los actos públicos o privados que fueren organizados por el cesionario o por el tercero; intervenir en programas radiofónicos, televisivos o conceder entrevistas programadas por los anunciantes o patrocinadores que hagan uso de su imagen, mediante el oportuno acuerdo y contraprestación económica a la Compañía o al tercero que contrate con ésta."

Es claro, a juicio de este TEAC, que asumiendo la persona física el tipo de prestaciones a las que aquí se obliga no puede decaer la calificación de las rentas percibidas dependiendo de quién sea, formalmente, el acreedor de ellas, esto es, que no es relevante si lo será una sociedad que después contratará con las empresas cuyos productos se vayan a promocionar o si lo es una entidad que intermedie en la relación con dichos anunciantes, máxime si, como en este caso, es una entidad totalmente controlada por el jugador.

Es por ello que este TEAC considera acreditado que procede la calificación como rentas de la actividad económica, y que procede desestimar la pretensión del reclamante.

Respecto de la alegación subsidiaria de que se disgreguen las prestaciones que hacen que la renta sea considerada un RAE, de las que son mera cesión de derechos de imagen a efectos de poder aplicar la reducción del artículo 26 LIRPF, se desestima igualmente, puesto que la calificación de la renta se realiza teniendo en cuenta el conjunto de prestaciones que aparecen en el contrato, realizándose una calificación unitaria. Además no ha aportado el reclamante ningún documento que permita realizar una valoración económica de las distintas prestaciones que, según él, serían constitutivas de una distinta calificación, no correspondiendo la carga de esta prueba ni al órgano inspector, ni a los órganos revisores, en virtud del artículo 105.1 LGT (" En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo")

Sexto.

SOBRE LA PROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL ART 26.2 LIRPF.

Por último procede este TEAC a analizar **si procede la aplicación de la reducción del 40% del artículo 26 LIRPF, o, en su caso, la del artículo 32.1 LIRPF.** En este aspecto, la cuestión ha sido resuelta por el TEAR, siendo, a juicio de este TEAC correcta y completa su argumentación, por lo que procedemos a reproducirla (el subrayado es de este TEAC):

"Aduce la parte reclamante que se le debería dejar practicar a las rentas percibidas por la cesión de sus derechos de imagen la reducción del 40% prevista en el artículo 26 LIRPF para los rendimientos de capital mobiliario procedentes de las rentas establecidas en el apartado 4 del artículo 25 de esta misma ley. Una vez determinado que no se trata de rendimientos de capital mobiliario sino de rendimientos de actividades económicas en todo caso procede analizar si sería de aplicación la reducción prevista en el artículo 32.1 LIRPF que establece que:

"1. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos".

Dado que no se trata de ninguno de los rendimientos considerados como obtenidos de forma notoriamente irregular conforme al artículo 25.1 del RIRPF, solo podrían encuadrarse en aquellos con un periodo de generación superior a dos años. En el presente caso nos encontramos con un contrato de cesión de derechos de imagen por parte del jugador a la sociedad QR S.L. en el que las partes acuerdan realizar solo dos pagos a pesar de que la duración del contrato son cinco años (posteriormente prorrogados). Alega la parte reclamante que por lo tanto las rentas que se perciben en esos dos pagos tienen la consideración de obtenidas en un periodo de generación superior a los dos años. No puede compartir este Tribunal dicha interpretación, puesto que las rentas se generan año a año en función de los términos de los contratos realizados por la entidad QR S.L. Es decir, esta sociedad percibe cada año una serie de ingresos por los contratos realizados en los que se ha cedido la explotación de los derechos de imagen del jugador, por lo que el periodo de generación de estas rentas no es superior a dos años.

Otra cosa distinta es que las partes, por voluntad propia, hayan pactado un pago en dos partes, pero esto no hace que el periodo de generación sea superior. Se estaría admitiendo que se aplique la ventaja fiscal a todos aquellos que decidan recibir una remuneración cada dos años a pesar de que se genere con carácter anual, lo que carece de sentido y no es la finalidad de la norma.

Pero es que además, si entendiéramos que este rendimiento se ha generado con un periodo superior a dos años, aunque no es así, tampoco resultaría de aplicación la reducción puesto que serían rentas que se obtienen de esta forma de manera regular o habitual en el desarrollo de la actividad del deportista, y hemos visto que el último apartado del artículo 32.1 LIRPF establece que no se aplicará esta reducción en los casos en los que al ejercer una actividad económica se generen de forma habitual este tipo de rendimientos. Así, en la medida en la que además

de su labor de jugador de baloncesto, realiza una actividad de explotación de sus derechos de imagen estaría percibiendo estas rentas de forma habitual con esta fórmula, por lo que en cualquier caso no cabe aplicar la reducción."

Por tanto, en la resolución que se recurre el TEAR ha considerado, al igual que la Inspección, que los rendimientos regularizados no tienen un período de generación superior a dos años y concluye que, aunque lo tuvieran, tampoco resultaría de aplicación porque las rentas se obtienen de forma regular por el deportista.

La doctrina jurisprudencial sobre la existencia de rentas con período de generación superior a dos años, a efectos de su incardinación en el artículo 32.1 LIRPF, está sentada, como nos recuerda el **Tribunal Supremo (TS), en la sentencia de 20 de marzo de 2018 (rec. cas. Núm. 2522/2017)**, en la sentencia de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 183/2003), que se remite a su vez a otra anterior de 15 de julio de 2004, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 1364 / 1999, considerando que la hay cuando "(...;) el esfuerzo para generar la renta se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un período superior al ejercicio fiscal, y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio".

Según el TS, en primer lugar hay que verificar si el rendimiento obtenido tiene un período de generación superior a dos años. Una vez concluido que el rendimiento obtenido tiene un período de generación superior a dos años, debe despejarse una segunda incógnita, fundamental para verificar si hay o no razones para aplicar la salvedad o excepción establecida en el apartado tercero. Si ha de estarse, para concretar los conceptos jurídicos indeterminados de la "habitualidad" y de la "regularidad", a la naturaleza de la actividad globalmente considerada (la sentencia analizaba la aplicación de la reducción a los rendimientos obtenidos por un abogado en el ejercicio de su actividad profesional) o a lo que sea habitual o regular para el contribuyente cuya declaración haya sido objeto de comprobación fiscal. El "contenido interpretativo" según la sentencia es el siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en «precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, y los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera ese tipo de rendimientos».

La fórmula empleada en la expresada cuestión, en realidad, reproduce el texto legal, pero en su enunciación está implícita, a nuestro juicio, la necesidad de interpretar la propia norma citada, lo que conlleva, en primer término, una tarea de precisión o identificación de cuestiones polémicas que el precepto en su conjunto suscita, en tanto sea necesario para la resolución de esta casación; y en segundo lugar, otra derivada de ella, que es la de acometer la interpretación de tales cuestiones.

Obviamente, las consideraciones expresadas en el fundamento jurídico anterior nos llevan a concluir, lo siguiente, en interpretación de las normas expresadas:

1. Los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, por su actuación de defensa procesal en un litigio cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran generados en un periodo superior a dos años a los efectos de acogerse a la reducción de los rendimientos netos prevista al efecto en el artículo 32.1 LIRPF, párrafo primero.

2. A efectos de la excepción contenida en el párrafo tercero del mencionado precepto, la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta aquella reducción ha de referirse al profesional de cuya situación fiscal se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal, no a la actividad de la abogacía o a características propias de ésta, global o abstractamente considerada.

3. La carga de la prueba de que concurre el presupuesto de hecho que habilita la citada excepción incumbe a la Administración, que deberá afrontar los efectos desfavorables de su falta de prueba. Tal carga comporta obviamente la de justificar y motivar las razones por las que considera que la reducción debe excluirse."

Expuesta la jurisprudencia del TS vigente en la materia, este TEAC ha analizado como la Inspección ha cumplido los requisitos establecidos por la misma, llegando a la conclusión de que no es de aplicación la reducción.

Así, en primer lugar, la inspección justifica correctamente por qué el período de generación no tiene una duración superior a dos años:

"De acuerdo con lo anteriormente expuesto resulta claro que para que exista un período de tiempo durante el que se ha producido un determinado rendimiento se hace necesario que exista un comportamiento o actitud activa, es decir, una acción que genere el resultado concreto con un momento inicial y un momento final.

En el presente caso, si bien el contrato de cesión de derechos de imagen tiene una vigencia superior a los dos años, nada tiene que ver con el período de generación de la retribución percibida por el obligado tributario, que es la que constituye el objeto de la reducción. La retribución acordada se fija con independencia de los ingresos que posteriormente perciba la sociedad vinculada **QR S.L.**, por cuanto es ésta la que asume el riesgo de generar con posterioridad los ingresos derivados de la explotación de los derechos del jugador, sin que se fije cláusula alguna en el contrato que permita a la sociedad reclamar después a **D. Axy** cantidad alguna en caso contrario, es decir, que no se lleguen a obtener ingresos procedentes de la explotación de los derechos de imagen, o éstos no lo sean en cuantía suficiente.

Nada hubiera impedido a las partes haber establecido de forma contractual una retribución anual durante los períodos de vigencia del contrato, en lugar de acumular el total de las mismas en los dos primeros años, sin que en dicho caso se hubiera planteado si quiera la posibilidad de aplicar la reducción del 40%. Por tanto, el hecho de que las partes, libremente, hayan acordado este sistema de retribución, perfectamente válido, no debe generar una ventaja fiscal respecto de cualquier otro método escogido, no pudiendo hablar de un período de generación de las retribuciones, sino de una retribución anual. Porque, en caso contrario, cualquiera estaría dispuesto a solicitar el cobro anticipado de sus retribuciones, por ejemplo, de forma bianual, y consecuente pago de sus impuestos correspondientes, previo reducción de las primeras en un 40%, situación ésta ya prevista por el legislador como se aprecia a continuación.

(...;)

Por otro lado, cabe añadir, que del contenido de los contratos que posteriormente formaliza la entidad **QR S.L.** con terceros (**XZ**, **LM**, etc), se desprende claramente las cantidades acordadas a cobrar anualmente, bien por esa cesión de los derechos de imagen, en el caso de **XZ** (que previamente ha cedido **D. Axy** a su sociedad vinculada), bien por la explotación de los derechos de imagen, en el caso de **LM**, sin hacer en ningún caso mención alguna a que dichos ingresos anuales sean satisfechos por la cesión de derechos o la explotación de los mismos durante un período determinado, sino más bien todo lo contrario: cada pago anual satisfecho a la entidad **QR S.L.** supone la contraprestación por la cesión y/o explotación anual de los derechos de imagen. Es más, en los contratos de explotación de la imagen, como es el caso de **LM**, se estipulan unas retribuciones variables por temporada en función de la consecución por parte del jugador con su club de determinados títulos (liga, euroliga, copa del rey, etc), lo que hace evidente que tanto los servicios prestados, como las retribuciones percibidas, se devengan de forma anual.

De acuerdo con lo anterior, no podemos hablar de una acción concreta que desencadene en la generación de los rendimientos, a excepción, propiamente, de la acción de cesión de los derechos de imagen, cesión que se realiza en un momento puntual y único, que es la fecha de formalización del contrato, y que nada tiene que ver con la capacidad de **QR S.L.** para explotarlos posteriormente, estando igualmente obligada ésta sociedad al pago de su retribución con independencia de los ingresos generados. Por tanto, siendo una retribución cuyo devengo se produce anualmente, no se puede decir que exista un período de generación superior a dos años, no resultando aplicable la reducción del 40 % prevista en el artículo 32.1 de la LIRPF"

En segundo lugar, la Inspección analiza cómo se trata de un rendimiento que procede del ejercicio de una actividad económica en la que de forma regular o habitual se han venido obteniendo este tipo de rendimientos.

"Si bien queda claro que, de acuerdo con lo expuesto en el punto primero anterior, no existe un periodo de generación superior a dos años en virtud del cual resulte de aplicación la reducción en cuestión, aún en el hipotético supuesto de entender que en la percepción del rendimiento sí que hubiera existido tal periodo de generación, tampoco cabría aplicar la reducción prevista en el artículo 32.1 de la LIRPF, por quedar expresamente excluido este tipo de rendimientos de la aplicación de la reducción.

Si analizamos los contratos de cesión de derechos de imagen del jugador a su sociedad, vemos que el contrato de 2008 tiene vigencia hasta ... de 2012, siendo renovado en ... de 2012 con vigencia hasta ... de 2017 incluido (es decir, por un período, de al menos, 10 años). Lo mismo ocurre con los contratos de cesión de derechos de imagen de **QR S.L.** con **XZ**, siendo el primero de ... de 2010, y vigencia hasta el final de la temporada 2013/2014, siendo renovado en ... de 2012, con vigencia hasta el final de la temporada 2017/2018 (es decir, por un período de al menos 8 años de duración). Incluso el contrato que la entidad **QR S.L.** formaliza con **LM**, en ...de 2009, y vigencia hasta ... de 2011, es renovado en el mes anterior (... de 2011) con duración hasta ... de 2013.

Sentado lo anterior, cabe concluir que, si bien la actividad habitual del contribuyente es la de jugador profesional de baloncesto, existe una segunda actividad (explotación de los derechos de imagen), que también adquiere el carácter de habitual, dado que:

Es inherente y/o estrechamente ligada a la primera (por cuanto los ingresos procedentes de la explotación de sus derechos de imagen van directamente ligados a su rendimiento como jugador profesional).

Los contratos que se derivan de la cesión y/o explotación de esos derechos de imagen se mantienen vigentes en el tiempo, mediante sucesivas renovaciones, con retribuciones fijas anuales, variables por consecución de títulos en cada una de las temporadas, etc.

De acuerdo con el último inciso del artículo 32.1 LIRPF, no cabe aplicar la reducción del 40%, en tanto que estamos ante un rendimiento que procede del ejercicio de una actividad económica en la que de forma regular o habitual se han venido obteniendo este tipo de rendimientos, lo que impide la aplicación de la reducción. (...)

*Por tanto, no procede la reducción del 40% a los rendimientos de actividad económica (así calificados por la Inspección en este acta) procedentes de la entidad **QR S.L.** Sin embargo, habiendo determinado dichos rendimientos por el método de estimación directa simplificada (al no superar la cifra de negocios para el conjunto de actividades económicas los 600.000 euros en el año inmediato anterior), procede la deducción de un 5% en concepto de gastos de difícil justificación, conforme al artículo 30 de la LIRPF, y artículo 30 del RIRPF "*

Por lo expuesto, resulta claro, a juicio de este TEAC, que la actividad que realiza el obligado tributario es una actividad cuya índole conlleva la obtención con habitualidad y regularidad de los ingresos procedentes de la cesión de su imagen. Además, que acreditado, siendo la carga de la prueba de la Administración, que en la concreta actividad llevada a cabo por el reclamante a través de la sociedad **QR** era habitual obtener este tipo de rendimientos.

La Inspección, según se ha expuesto con anterioridad, no consideró que los rendimientos a los que se pretendía aplicar esta reducción se hubiesen generado en un período superior a dos años pero, igualmente, empleó sus esfuerzos en acreditar el cumplimiento de la segunda premisa, es decir que la actividad concreta de la que éstos procedían se ejercitase con habitualidad obteniendo este tipo de rendimientos. Por ello, aplicando lo señalado en la citada sentencia del TS y, habiendo probado la Inspección que los rendimientos proceden de una actividad concreta que de forma habitual obtuviera este tipo de rendimientos, este TEAC debe desestimar íntegramente las pretensiones del reclamante.

Séptimo.

PROCEDENCIA Y CONFORMIDAD A DERECHO DEL ACUERDO DE IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN.

La Inspección, en el acuerdo sancionador, aprecia la concurrencia de una infracción del art **191 LGT**, toda vez que el obligado tributario no ha declarado los ingresos derivados de los rendimientos del trabajo procedentes de la retribución satisfecha en su nombre por **XZ** a su agente, lo que en definitiva ha supuesto en los ejercicios 2013 y 2014 dejar de ingresar una parte de la deuda tributaria. La infracción se califica como grave, al ser la base de la sanción superior a 3000 euros y existir ocultación.

Alega el reclamante que procede la anulación del acuerdo sancionador puesto que:

1. El expediente sancionador se ha iniciado antes de haberse dictado y notificado el acto de liquidación, lo cual, según el reclamante, supone una infracción de los artículos 178, 183.1 y 209.2 LGT. Señala el reclamante que se ha planteado un recurso de casación ante el TS en relación con esta cuestión, que, a fecha de interposición del recurso de alzada aún no ha sido resuelto.

2. Improcedencia de la sanción impuesta por falta del elemento objetivo del tipo infractor.

3. Inexistencia de justificación del elemento subjetivo del tipo infractor. Señala que la motivación de la sanción es estereotipada y automática lo cual supone, en último extremo, una vulneración de los artículos 211 y 183 LGT.

4. La conducta del reclamante se basa en una interpretación razonable de la norma tributaria, y por lo tanto, en todo caso, existe una exclusión de responsabilidad tributaria en relación al artículo 183LGT. Dicha interpretación razonable de la norma se evidencia, según el reclamante, por las siguientes circunstancias:

a) El desconocimiento pleno y absoluto de que una renta percibida por otro obligado tributario deba ser incluida como mayor rendimiento del trabajo (salario) que se percibe de **XZ**, no estableciéndose dicha circunstancia en la normativa de la LI RPF.

b) El criterio del órgano inspector de regularizar este aspecto de las relaciones entre clubes deportivos y representantes es novedoso, no habiéndose aplicado con anterioridad al obligado tributario.

c) El desconocimiento de las cantidades que había percibido **TW** de parte de **XZ** en virtud del contrato que firmó dicha entidad con el club deportivo.

Desestima el TEAR las alegaciones del reclamante, sustancialmente iguales a las indicadas.

Pues bien, este TEAC desestima igualmente las pretensiones del reclamante en base a lo que se argumenta posteriormente.

1. Respeto de la iniciación del expediente sancionador antes de haberse dictado y notificado el acto de liquidación.

En el presente caso, son hechos no controvertidos y que se encuentran recogidos en el expediente administrativo, los siguientes:

1) En fecha 06/05/2016 fue extendida la Acta de disconformidad con número de referencia ...6 en relación al concepto tributario IRPF, ejercicios 2013 y 2014.

2) En idéntica fecha, fue notificado la Comunicación (con propuesta) de un expediente sancionador con número de referencia ...5 y en el que, derivado de la anterior propuesta de regularización, fue propuesta la imposición de una sanción tributaria del artículo 191 de la LGT. Se tramitó por el procedimiento abreviado del art 210.

3) En fecha 06/09/2016 fue notificado el Acuerdo de liquidación con número de referencia ...6, por el que fue confirmado la propuesta de liquidación del Acta de disconformidad, relativa al IRPF, ejercicios 2013 y 2014.

4) En fecha 17/10/2016 fue notificado el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia ...5, confirmándose la imposición de una sanción tributaria en importe de 134.124,84 euros.

Corresponde a este TEAC valorar si, dada esta sucesión de hechos, es correcta la actuación de la inspección, valorando la jurisprudencia existente al respecto. Pues bien, los recursos de casación que han sido citados por el reclamante, fueron resueltos en las **STs nº 1075/2020, de 23 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 1993/2019;** y la **STS 3103/2020, de 1 de octubre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 2935/2019 que resuelve la misma cuestión en un procedimiento abreviado.**

Posteriormente, en el mismo sentido, y con remisión a las anteriores se ha manifestado el TS en la **STS 4507/2020, de 21 de diciembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 4992/2019** llegando a las siguientes conclusiones en el fundamento jurídico CUARTO (la negrita es nuestra):

"Ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa.

2. Esta respuesta se justifica, resumidamente y a tenor de los fundamentos expuestos, en los siguientes extremos:

a) El primero, que nuestra sentencia núm. 194/2016, de 3 de febrero (RCA núm. 5162/2010) no sienta el criterio de que el procedimiento sancionador debe iniciarse tras la notificación de la liquidación, ya que la afirmación en tal sentido contenida en dicha resolución es -solo- la reproducción de un párrafo de la sentencia de instancia.

b) El segundo, que el artículo 209.2 LGT no establece -para ningún tipo de infracción tributaria- que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa.

Antes al contrario, se limita el precepto a establecer el límite temporal máximo del que dispone el órgano competente para iniciar un expediente sancionador, pero no señala -en absoluto- cuál sea el día a quo que resulta obligado para proceder a dicha incoación.

Es evidente que si el legislador hubiera querido que el inicio del procedimiento sancionador solo pudiera producirse una vez que exista la liquidación tributaria (en relación con todas las posibles infracciones o, específicamente, respecto de las que causen perjuicio a la Hacienda Pública) así lo habría establecido expresamente, sin limitarse a señalar -como hace el tantas veces citado precepto- cuándo "no podrá" y a incoarse el expediente.

c) El tercero, que de los preceptos reglamentarios que más arriba se han reproducido puede inferirse que dicho procedimiento puede iniciarse sin liquidación, lo cual no supone interpretar un precepto legal secundum reglamentum, sino solo constatar cómo una norma jurídica de rango inferior a la ley contempla sin ambages aquella posibilidad sin que -desde luego- entendamos que existe un ultra vires en la regulación reglamentaria que exigiría -de prosperar la tesis mantenida por el aquí recurrente- expulsar del ordenamiento jurídico por nula de pleno derecho al menos la expresión " o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación" contenida en el artículo 25.3 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

d) El cuarto, que, de la misma manera que es posible iniciar e instruir un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública -en el que se aplican con toda su fuerza o vigor, sin matices, los derechos del artículo 24.2 CE- sin necesidad de que se haya liquidado ni cuantificado la deuda tributaria presuntamente defraudada -proceso que puede acabar perfectamente con una sentencia absolutoria-, cabe iniciar un procedimiento sancionador sin haber "confirmado" previamente la comisión inequívoca de una infracción tributaria, de manera que puede aceptarse, en

las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la máxima de que sin liquidación no hay sanción, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador.

e) El quinto, que la eventual mala praxis en que puede haber incurrido la Administración en numerosas ocasiones -convirtiendo en una pura formalidad el derecho material a la separación de procedimientos- no se solventa, a nuestro juicio, haciendo decir a la ley lo que ésta no afirma, ni reclama una interpretación de esa ley que vaya más allá de su letra, de su espíritu y de su finalidad. Requiere, simplemente, la corrección de esos eventuales comportamientos contrarios a Derecho a través de los cauces que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los ciudadanos; algo perfectamente posible con los instrumentos legales de los que se dispone.

f) El sexto, en fin, que una interpretación como la aquí sostenida no atenta contra las garantías de los sometidos a procedimientos sancionadores y que, **en los supuestos en los que la notificación de la liquidación y de la sanción coinciden temporalmente, se produce una tramitación conjunta en el tiempo -que no confundida- de los procedimientos de comprobación e investigación y del procedimiento sancionador que no conlleva una quiebra del principio de separación de procedimientos y que no constituye una vulneración del principio que establece el artículo 208.1 LGT ni formal ni materialmente.**"

En relación con el **derecho de defensa** es el Fundamento Jurídico TERCERO de la misma sentencia del Tribunal Supremo la que señala (la negrita y subrayado son nuestros) :

"Hemos recordado en esas dos sentencias, además, en relación con los derechos fundamentales a la defensa y a conocer el contenido de la acusación lo siguiente:

"En consecuencia, aunque con carácter general está previsto que se informe al obligado tributario de la acusación en el **acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador, el artículo 24.2 CE no impide** -y las previsiones legales existentes al respecto tampoco lo hacen- **que en dicho acuerdo no se lleve a cabo una descripción completa y acabada de la acusación existente contra él siempre y cuando (1) los elementos esenciales del hecho sancionable y su calificación jurídica se comuniquen al obligado tributario en un momento posterior (y siempre antes, claro está, de la finalización del procedimiento), y (2) el interesado disponga "de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga"** Pues bien, **a nuestro juicio, estas circunstancias concurren en todos aquellos casos en los que, habiéndose iniciado el procedimiento sancionador tributario por la supuesta comisión de una infracción tributaria de perjuicio económico antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación con el que finaliza el procedimiento inspector, y pudiendo existir, en consecuencia, cierta indeterminación inicial en la formulación de la acusación, los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que corresponde imponer se concretan posteriormente por parte de la Administración en el expediente sancionador, concreción que bien puede producirse en la propuesta de resolución sancionadora a que se refieren los artículos 210.4 LGT y 23.5 RGRST, que, de conformidad con estos mismos preceptos, deberá ir sucedida del correspondiente trámite de alegaciones de quince días durante los cuales el interesado "podrá alegar cuanto considere conveniente y presentar los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos", mediante el cual se materializaría, en estos casos, y en último término, el ejercicio del derecho de defensa.**

Interpretar, por tanto, que la LGT faculta a la Administración tributaria para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto de liquidación que pone fin al procedimiento inspector en el supuesto que enjuicamos, no vulnera los derechos a ser informado de la acusación y de defensa del obligado tributario. (...)"

Así, en relación a la alegación del reclamante, este TEAC considera que la tramitación realizada es correcta y no se ha producido indefensión por el hecho de que el procedimiento sancionador se haya iniciado con anterioridad a la notificación de la liquidación. El derecho de defensa se ha visto garantizado en el procedimiento sancionador habiéndose concretado la calificación jurídica y sanción en la **propuesta de resolución sancionadora que fue sucedida del correspondiente trámite de alegaciones de quince días durante los cuales el interesado pudo alegar cuanto consideró conveniente y presentar los documentos, justificantes y pruebas que estimó oportunos, quedando materializado de esta manera el ejercicio del derecho de defensa.**

2. Improcedencia de la sanción impuesta por falta del elemento objetivo del tipo infractor.

Básicamente alega el reclamante que, puesto que solicita la anulación de la liquidación, esta comporta la nulidad de la sanción.

Al haberse desestimado íntegramente las alegaciones relativas a la nulidad de la liquidación, este motivo queda igualmente desestimado.

3 y 4. Inexistencia de justificación del elemento subjetivo del tipo infractor y la conducta del reclamante se basa en una interpretación razonable de la norma tributaria.

Señala el reclamante que la motivación de la sanción es estereotipada y automática lo cual supone, en último extremo, una vulneración de los artículos 211 y 183 LGT y que la conducta del reclamante se basa en una interpretación razonable de la norma tributaria y, por lo tanto, en todo caso, existe una exclusión de responsabilidad tributaria en relación al artículo 183LGT.

Sobre la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, señala el reclamante que el TS ha subrayado que la claridad de las normas «no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente» STS 10 de diciembre de 2009 (RJ 2010,136) Y que «no cabe apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara» STS 25 de febrero de 2010 (RJ 2010,4105).

El artículo 178 LGT establece como uno de los principios rectores de la potestad sancionadora el de responsabilidad, desarrollado en el art 179 LGT. Por lo que se refiere a la concurrencia del citado principio de responsabilidad identificado con el elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario, el artículo 183 LGT dispone que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley.

Como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de mayo de 1987:

" ... nuestro sistema de sanciones tributarias es un sistema de carácter evidentemente subjetivo en el que se precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo para la existencia de la infracción"

Existe muy abundante jurisprudencia acerca de la necesidad de motivación de los acuerdos de imposición de sanciones. Así, entre otras, **la SAN de 6 de octubre de 2021 (núm rec 1055/2018)** establece los requisitos que tiene que cumplir una correcta valoración de la culpabilidad de la conducta infractora:

"Comenzando, por razones sistemáticas, por el elemento subjetivo de la culpabilidad, hemos de recordar la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador, que puede resumirse en los siguientes términos, recogidos - entre otras muchas- en la Sentencia de fecha 15 de marzo de 2017 (rec. 1080/2016):

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es

culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente."

Por su parte, la **STS de 28 de febrero de 2017 (Rec 105/2016)**, concluye que la mera invocación, en términos genéricos, de no haberse puesto la diligencia debida no es motivación suficiente del elemento de culpabilidad. Una adecuada motivación de la modalidad negligente de la culpabilidad exige identificar el concreto deber de cuidado cuyo incumplimiento es determinante de la desidia apreciada.

Por todo ello es necesario examinar si en el caso concreto existe una adecuada motivación. Así, respecto del elemento subjetivo del tipo, señala el acuerdo de imposición de la sanción, complementando lo que se reproduce a continuación con varios fragmentos explicativos del acuerdo de liquidación, que (la negrita es de este TEAC):

"Esta conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso. El obligado tributario, siendo contribuyente del IRPF, debería haber declarado los importes que XZ pagó a TW en nombre del jugador por la intermediación para su contratación por XZ. En el curso de las actuaciones inspectoras ha quedado acreditado que la entidad TW S.L. (concretamente D. Bts) actuó como representante de D. Axy en su contratación por XZ (manifestación del representante, etc), por lo que, toda vez que don Axy era el cliente de don TW S.L., debe ser él quien satisfaga sus retribuciones por la intermediación en el contrato de trabajo suscrito entre el jugador y XZ, entendiéndose, por tanto, que los pagos satisfechos por XZ a la entidad TW S.L. lo son como pagos realizados en nombre de D. Axy, calificándose estos pagos como rendimientos del trabajo que no han sido declarados por el obligado tributario por lo que su conducta debe calificarse de, cuanto menos, negligente, pues no ha llevado a cabo un comportamiento acorde con la naturaleza de la obligación tributaria.(...;)

No puede alegarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, en especial la de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto a la declaración de las rentas obtenidas.

La culpabilidad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma y la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable, lo que no sucede en el presente caso.

Tal y como ha quedado acreditado, TW S.L. es el representante del Sr. Axy en su contratación con XZ. Por tanto, los pagos hechos por XZ al agente son pagos hechos en nombre del obligado tributario y, por tanto, rendimientos de trabajo del anterior.

El obligado tributario no declaró los citados rendimientos, lo que revela, cuando menos, una actuación negligente.

La Ley del Impuesto es muy clara en cuanto a la obligación de presentar declaración y de consignar en ella todas las rentas devengadas en el ejercicio (obligación de declarar todos los ingresos en IRPF, en concreto obligación de declarar todos los rendimientos del trabajo obtenidos, art. 17 y siguientes Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF).

Es evidente que el obligado tributario al no declarar los rendimientos de trabajo anteriores ha vulnerado la misma, lo que pone de manifiesto que el obligado tributario no cumple con el rigor y la diligencia exigibles, esto es, dicha conducta es, cuando menos negligente.

En este sentido la afirmación del contribuyente en la que manifiesta que los criterios de regularización venían siendo otros no es más que una manifestación del contribuyente que no queda probada, por lo que no puede constituir la razón que ampare una interpretación razonable de la norma que exima al obligado tributario de la imposición de la correspondiente sanción.

Tampoco le exime de sanción el hecho de que no se haya sancionado al pagador de las rentas o a terceros, pues todo ello no influye ni afecta a la culpabilidad de su conducta. Las obligaciones tributarias del obligado tributario

son autónomas y distintas de las del pagador de las rentas por lo que la posible imposición de sanción a uno u otro obligado tributario será consecuencia, en su caso, del incumplimiento culpable de tales obligaciones tributarias. En consecuencia se desestiman sus alegaciones."

Así, del examen de la resolución sancionadora, este TEAC concluye que el acuerdo sancionador contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y valoración de la conducta del contribuyente que le conduce a calificarlo como negligente.

De esta manera, este TEAC comprate el juicio de culpabilidad realizado por el órgano que impuso la sanción, ya que se ha demostrado que el agente actuaba en representación del jugador, lo cual, evidentemente, era conocido por el mismo. Consecuentemente, puesto que él era el beneficiario del servicio, era el responsable de su pago.

A tenor de lo expuesto y considerando que el interesado no ha incluido en sus declaraciones los pagos realizados en su nombre por XZ a su agente, ocultando por lo tanto los mismos y dejando de ingresar parte de la deuda tributaria, cabe concluir que en la actuación del reclamante ha existido negligencia (entendida esta en el sentido apuntado, descuido o laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma tributaria).

Respecto de la alegación del reclamante relativa a la interpretación razonable de la norma, este TEAC concluye que, en este caso concreto, no cabe apreciar que concurra dicha interpretación razonable, pues es claro que el que contrata los servicios de mediación es el que debe pagar por los mismos al agente. Así, respecto de la alegación de que la claridad de la norma "no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente", este TEAC considera que, si bien la claridad de la norma no determina por sí misma la negligencia (porque, evidentemente, tiene que quedar acreditado el elemento subjetivo), lo que si que determina la claridad de la norma es la imposibilidad de entender que existe una interpretación razonable de la norma tributaria, cuando esta es divergente a la que la norma establece de forma clara, y así lo ha considerado el órgano inspector.

Sentado lo anterior, este tribunal entiende que ha de confirmar que la presunción de inocencia ha sido desvirtuada en función de los antecedentes obrantes en el expediente sancionador, porque de acuerdo con lo expuesto en el acto sancionador, que se ha recogido anteriormente, resulta acreditado el elemento subjetivo del tipo de la infracción tributaria en la conducta del contribuyente y, dándose los elementos objetivo y subjetivo requeridos, este Tribunal confirma la procedencia de la sanción impuesta.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.