

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091703

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 3 de octubre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 901/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. La inspección admite que a la vista de los porcentajes que representan los rendimientos del trabajo y los correspondientes a los derechos de imagen, sobre el total satisfecho por el FCB, no procede la imputación de renta en la base imponible general del IRPF del jugador, por aplicación del art. 92 de la LIRPF, por ello, consecuentemente el jugador no realizó ninguna imputación de renta en su declaración del IRPF por este concepto sino que incluyó como rendimientos de capital mobiliario el 5% del total de los ingresos percibidos por la entidad por el concepto de derechos de imagen, incluidos por tanto, los correspondientes al pagador de rendimientos del trabajo, el FCB. Lo que ocurre es que, a juicio de la Administración, dado que el jugador es socio de la entidad, las operaciones realizadas entre ellos, incluida la relativa al contrato de cesión de derechos de imagen, deben valorarse a valor de mercado. Y en dicho contrato se establece una remuneración por la cesión de la explotación de la totalidad de los derechos de imagen, que incluye la cesión al FCB, por lo que debe valorarse a valor de mercado dicha contraprestación total, que tendrá la consideración de rendimientos del capital mobiliario para el jugador. Ahora bien, a juicio del recurrente el art. 92 de la Ley 35/2006 es una norma especial que excluye la aplicación del régimen general de operaciones vinculadas, mientras que la Administración entiende que tal régimen establece una concreta imputación de rentas, que de no producirse no impide la aplicación del régimen general de valoración de operaciones vinculadas. Pues bien, a juicio de la Sala es evidente que el art. 92 de la Ley 35/2006 es norma especial respecto del art. 16 del RDL 4/2004, y por tanto dados los presupuestos de hecho del art. 92, se excluye la aplicación del art. 16. En definitiva, en los casos en que no resulte procedente la imputación en la base imponible del IRPF del contribuyente a que se refiere el apartado primero del art. 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), por concurrir la situación contemplada en el apartado segundo de dicho precepto, no cabe la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la entidad cesionaria. Por tanto, se estima el recurso en este aspecto, pues el ajuste en el IRPF es consecuencia de la regularización realizada en el Impuesto sobre Sociedades, de los ejercicios objeto de análisis. **Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa.** La Sala coincide con la Administración al calificar de simulada la prestación de servicios pactada entre el FCB y la sociedad Double Match, en la medida en que no responde a una realidad material sustancial, con una causa comercial lícita, sino a meros artificios jurídico-formales que tratan de simular una realidad material y que tienen como única finalidad minorar la carga fiscal de las rentas que obtiene el jugador. Así pues, queda constatado que Double Match, S.L. a través de una persona física ejerce como representante del jugador y realiza un servicio de intermediación en el contrato de trabajo del jugador con FCB, actuando en su nombre y defendiendo sus intereses en la contratación de aquél por el FCB. Las actuaciones para posibilitar la plena integración del jugador en el equipo, actitud responsable y observancia de las normas rectoras de la relación de deportista profesional establecida, se realizan en favor del recurrente, pues se integran en la intermediación entre el futbolista y el club en relación al contrato de trabajo pactado. Por lo tanto, la Sala concluye con la Administración que la retribución a cargo de club por la prestación de tales servicios en beneficio del futbolista responde al concepto de retribución a este por sus servicios al club. El motivo de tal simulación es el beneficio fiscal obtenido: Las partes consiguen que el jugador declare menor importe de rendimientos de trabajo percibidos del pagador y el pagador, FCB, puede descontarse un IVA soportado que de otra forma se perdería al ser el jugador consumidor final del mismo. **IRPF. Retenciones. Retenciones sobre rendimientos de actividades económicas. Deducción de las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando no se acredita la práctica de la misma.** Afirmar la Sala que no es posible la elevación al íntegro en el presente caso, a efectos de deducir las retenciones no practicadas por el FCB retenedor, no siendo posible tal deducción. [Vid., STS, de 20 de septiembre de 2023, recurso nº 1321/2022 (NFJ090861)]. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta, la cual se refería únicamente a la simulación confirmada que deriva del contrato de prestación de servicios entre Double Match y FCB.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 92 y 99.

PONENTE:

Doña Concepción Mónica Montero Elena.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000901 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 16405/2019

Demandante: Rodrigo

Procurador: JORGE DELEITO GARCIA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

Madrid, a tres de octubre de dos mil veintitrés.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido D^o Rodrigo, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Jorge Deleito García, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 de mayo de 2019, relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicios 2013-2014, siendo la cuantía del presente recurso de 2.491.600,44 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por D^o Rodrigo, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Jorge Deleito García, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 de mayo de 2019, solicitando a la Sala, dicte sentencia por la que declare nulo, anule o revoque el acto administrativo impugnado y aquéllos de los que éste trae causa con devolución de las correspondientes cantidades e imposición de costas a la demandada.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

Tercero.

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veinte de septiembre de dos mil veintitrés, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 de mayo de 2019, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora.

Antecedentes

1.- Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, con fecha 27-06-2017, se procedió a la incoación de Acta de disconformidad, modelo A02, número NUM000, relativa al concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y periodos 2013-2014.

2.- La propuesta de liquidación recogida en dicha acta es provisional al hacer referencia exclusivamente a la valoración a precio de mercado de las operaciones vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley General Tributaria. Dicha propuesta culminó con el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de fecha 12 de septiembre de 2017. El importe total es 2.491.600,44 euros, de los cuales 1.219.712,14 corresponden a 2013 (cuota 1.076.861 ,98 más intereses 142.850,16) y 1.271.888,30 euros a 2014 (cuota 1.171.433,84 más intereses 100.454,46).

3.- El obligado tributario, es jugador de fútbol profesional y mantiene, durante el periodo comprobado, una relación laboral mediante contrato de trabajo como futbolista profesional con el Fútbol Club Barcelona y una relación laboral de carácter estatutaria con la Federación Española de Fútbol.

4.- Asimismo, durante los ejercicios comprobados, es socio de la entidad GALILEU 136 SL, con el siguiente porcentaje de participación, 99,92% respectivamente en cada uno de los ejercicios inspeccionados.

De manera simultánea se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación con la citada sociedad GALILEU 136 S.L. que abarcaron los periodos 2013-2014 por el Impuesto sobre Sociedades culminando con el acuerdo de liquidación nº NUM001 siendo la actividad realizada por la sociedad en los periodos comprobados:

"La explotación de derechos de imagen, promoción de edificaciones y alquiler de bienes inmuebles, locales y viviendas".

5.- Galileu 136, S.L. gestiona los derechos de imagen de forma exclusiva, así como los ingresos que de ella se deriven, de Rodrigo en todo el territorio nacional.

La contraprestación pactada por la cesión de los mencionados derechos de imagen como futbolista de la entidad al jugador es el 5 por ciento de los ingresos obtenidos por la sociedad como consecuencia de la explotación de la imagen del jugador, que será abonada previa retención fiscal el 31 de diciembre de cada ejercicio.

6.- La Inspección concluye realizando el ajuste: que el 5% de los ingresos obtenidos por Galileu han sido generados por ella misma. Por ende, el 95% restante ha sido generado por el cedente: D. Rodrigo.

La consecuencia de todo lo anterior es que la Inspección determina que el valor de mercado de los derechos de imagen cedidos por el jugador a la sociedad asciende, durante los períodos comprobados, a las cantidades cuantificadas en el acuerdo de liquidación, calificando dichas rentas como rendimientos de capital mobiliario a integrar en la base imponible general. Procediendo la Inspección a realizar en sede del obligado tributario un ajuste primario por dichos importes, y en consecuencia, el correspondiente ajuste de signo contrario en la sociedad en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013-2014, ajuste regularizado en liquidación provisional dictada en esta misma fecha.

7.- El 12 de septiembre de 2017 y derivado del mismo procedimiento de comprobación, se notificó un segundo acuerdo de liquidación definitiva, esta vez precedido de un segundo Acta suscrita en disconformidad el 27 de junio de 2017, de referencia A02- NUM002.

Mediante el citado acuerdo, también referido al IRPF de los ejercicios 2013 y 2014, se regularizaban unos mayores rendimientos del trabajo personal no declarados por el recurrente, derivados a su vez de considerar como tales los pagos realizados por su empleadora a una entidad distinta. Contra el mismo se interpuso igualmente reclamación ante el TEAC, de referencia NUM003, resuelta de forma acumulada con la anterior y en sentido también desestimatorio, mediante la resolución de fecha 14 de mayo de 2019 objeto de las presentes actuaciones.

8.- Finalmente, como resultado de las citadas actuaciones de comprobación e investigación, el 4 de octubre de 2017 se dictó acuerdo sancionador de referencia A51- NUM004 y relativo al IRPF de los ejercicios 2013 y 2014, mediante el que se impuso a la recurrente una sanción por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Contra el mismo se interpuso igualmente reclamación ante el TEAC, de referencia NUM005, resuelta de forma acumulada con las dos anteriores y en sentido también desestimatorio, mediante la citada resolución de fecha 14 de mayo de 2019 objeto de las presentes actuaciones.

Segundo.

Las cuestiones planteadas en el presente recurso son:

- Sobre la improcedencia de la regularización derivada de la incorrecta aplicación del régimen de operaciones vinculadas.
- Sobre el incorrecto tratamiento como rendimientos del trabajo personal de los pagos realizados por el empleador del recurrente a DOUBLE MATCH.
- Sobre la obligación de retener del pagador (FCB) y del derecho a consignar la retención procedente en la liquidación del IRPF de mi representado.
- Sobre la improcedencia del acuerdo sancionador.

Regularización derivada de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas.

La cuestión relativa a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, respecto a la entidad Galileu y por los ejercicios objeto de autos, la sentencia de 26 de abril de 2022, dictada en el recurso 831/2019 por la Sección Segunda de esta Sala, declaró en su parte dispositiva:

"PRIMERO. - Anulamos la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, en los términos expresados en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración."

En resumen, los razonamientos de la citada sentencia, pueden sintetizarse del siguiente modo:

Sostiene la recurrente que en la regularización practicada por la Inspección se habría prescindido del contenido y correcta interpretación del artículo 92 de la LIRPF, pues respetándose los límites y los requisitos allí establecidos normativamente, al amparo del régimen de operaciones vinculadas la Administración Tributaria acaba imputando en la base imponible del IRPF de D. Rodrigo una parte muy importante de los pagos satisfechos por el club-empleador a la entidad cesionaria de sus derechos de imagen, GALILEU.

La Administración afirma que, puesto que el Sr. Rodrigo es socio de GALILEU 136 SL, las operaciones realizadas entre ellos, incluida la relativa al contrato de cesión de derechos de imagen, deben valorarse a valor de mercado. Y en dicho contrato se establece una remuneración por la cesión de la explotación de la totalidad de los derechos de imagen, que incluye la cesión al FCB, por lo que debe valorarse a valor de mercado dicha contraprestación total, que tendrá la consideración de rendimientos del capital mobiliario para el jugador, en aplicación del artículo 41 de la LIRPF y del artículo 16 del TRLIS.

Regulación legal

El artículo 92 de la Ley 35/2006 establece:

"1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:

a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto. (...)"

Conclusiones.

Conviene recordar ahora algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo en relación a la cuestión que nos ocupa:

1.- Sentencia de 1 de octubre de 2012, RC 3278/2009:

"Como se ha dicho en otras ocasiones, véase la sentencia de 20 de febrero de 2012, por ejemplo, conviene recordar que el artº 24.2 de la LGT, tanto en su redacción originaria, como en la derivada de la Ley 25/1995, "consideraba que no existe extensión del hecho imponible cuando se gravan acontecimientos, actos o negocios jurídicos realizados con el acreditado propósito de eludir el pago del tributo, siempre que produjesen un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. La declaración del fraude de ley exigía la tramitación de un expediente especial, con audiencia del interesado. Este precepto «apenas ha tenido relevancia» (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003) debido a las dificultades para su aplicación, derivadas tanto de la indispensable acreditación de aquel torcido designio, de los difusos límites existentes entre el fraude y la llamada «economía de opción», como, en fin, de la tardanza con la que llegó la regulación de ese procedimiento singular, que acaeció en 1979, con la aprobación del Real Decreto 1919/1979, de 29 de julio (BOE de 6 de agosto). Tal por vez por ello, como explica en su exposición de motivos (apartado II, último párrafo), la nueva Ley General Tributaria [Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre)] abandona el estrecho sendero del fraude de ley, para proponer otro más amplio, que llama «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» y describe como toda situación en la que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución de los resultados obtenidos, ofreciendo efectos jurídicos o económicos irrelevantes distintos de los que hubieran resultado de haberse empleado actos o negocios usuales o propios y del ahorro fiscal (artículo 15, apartado 1).

Mayor efectividad ha acompañado a la aplicación del artículo 25. Este precepto, en su redacción originaria, obligaba a exigir el impuesto con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible (apartado 1), cuya calificación se haría conforme a esa naturaleza cualquiera que fuese la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados (apartado 2). En el texto derivado de la Ley 25/1995, con mayor rigor, incorporó la noción de simulación, latente en la dicción inicial, precisando que en los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho imponible es el efectivamente realizado con independencia de las formas o de las denominaciones utilizadas por los interesados".

2.- Sentencia de 16 de abril de 2012, RC 2659/2008:

"SEGUNDO.- Nos hemos pronunciado de manera reiterada sobre la calificación, el alcance y la tributación de los denominados derechos de imagen, antes y después del régimen jurídico establecido por la Ley 13/1996, que introdujo una nueva redacción en el artículo 37.3 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 7 junio), dedicado a «Otros rendimientos del capital mobiliario», para incluir «los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización». Así, en la primera sentencia, la de 25 de enero de 1999 (casación 76/98 FJ 6º), decíamos que el nuevo régimen estableció y reguló, por cierto con prosa de muy difícil comprensión, un supuesto de transparencia fiscal, consistente en la utilización por personas físicas (deportistas, artistas, etc.) de sociedades instrumentales, las cuales, a su vez ceden, mediante contraprestación, dicho derecho o autorización a la sociedad o entidad con la cual está relacionada laboralmente la persona física de que se trate y así, de este modo, se elude el pago directo por la sociedad o empresa empleadora de parte de la contraprestación por derechos de imagen, que recibe la compañía interpuesta.

El entramado que en no pocas ocasiones han establecido el trío " club-jugador-sociedad interpuesta" constituía un modo indirecto de retribuir a los jugadores por la explotación de sus derechos de imagen, girando unas cantidades que, cualquiera que fuese la calificación que se le atribuyese (rendimientos del trabajo o del capital mobiliario), quedaban sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas y no al de sociedades debido por unas compañías que respondían a una ficción, como hemos advertido en la sentencia de 16 de noviembre de 2009 (casación 2800/03 , FJ 2º).

Por lo tanto, el desenlace del presente litigio, al margen de los motivos de queja sustentados por el Sr. (...), no puede diferir sustancialmente del alcanzado en anteriores ocasiones para supuestos semejantes. En nuestras sentencias de 25 de junio de 2008 (dos) [recursos de casación 3544/03, FJ 4º, y 4560/03 , FJ 5º], 10 de julio de 2008 (casación 3770/03 , FJ 8º), 15 de septiembre de 2009 (casación 3766/03, FJ 4º) y 19 de julio de 2010 (casación 3953/07 FJ 3º) hemos indicado que la explotación comercial de la imagen de los futbolistas se incardina en el seno de la relación laboral concertada entre el club y el jugador, por vincularse a la práctica profesional, incorporándose las cantidades percibidas al concepto de salario recogido en el artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores [Texto Refundido aprobado por Real Decreto legislativo 1/1995, de 24 de marzo (BOE de 29 de marzo)], aun cuando fueran abonadas a una sociedad. Merecen, pues, la calificación de rentas del trabajo personal sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas, con retención en la fuente [artículos 3.2.a) y 36.1 de la Ley 44/1978]; o, como ocurre en el presente caso, como rendimientos del capital mobiliario, en sede del jugador."

Tercero.

En cuanto a la primera de las quejas que deben ser abordadas en el presente recurso, podemos anticipar que el régimen jurídico que introdujo la Ley 13/1996 respecto de los derechos de imagen, que más tarde fue recogido por las posteriores leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas, tanto la Ley 40/1998, en su artículo 76, como la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre) en su artículo 92, no sólo resulta conforme a los cimientos del sistema impositivo plasmados en nuestra Constitución , sino que precisamente responden al principio de capacidad económica que predica su artículo 31.1. Dentro de los regímenes especiales de imputación de rentas, entre los que se encuadran los derechos de imagen, el legislador regula situaciones que, bajo la apariencia de determinadas formas contractuales, podrían ocultar fuentes de renta y riqueza que de otra manera escaparían a su efectiva tributación o serían imputables a sujetos pasivos distintos de los que las obtuvieron.

La queja del Sr. (...) carece además de todo fundamento. Se lamenta de que se le atribuye un rendimiento que no le corresponde por tratarse de la retribución percibida por una sociedad domiciliada en los Países Bajos, titular de sus derechos de imagen. Sin embargo, no aclara el motivo fundamental por el que, tanto la Administración tributaria como la sentencia de instancia, le imputan el rendimiento; nos referimos a la persona física o jurídica destinataria o beneficiaria última del rendimiento pagado por el Real Madrid por los derechos de imagen. Efectivamente, la sociedad Garondial Holdings, BV, como recogió la sentencia de instancia en su fundamento jurídico séptimo, y el Sr. Emilio no ha combatido en esta casación, pertenece en un 99,9 por ciento a Hotelpa N.V. y en el 0.01 restante a Kardell Internacional N.V., compañías ambas establecidas en las Antillas Holandesas, territorio que estaba calificado como paraíso fiscal por el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio , por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes , y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE de 13 de julio). Esta circunstancia provocó el que la Administración tributaria española careciera de la información suficiente para saber quién estaba realmente detrás de la sociedad perceptora del rendimiento.

La presunción ex lege en la atribución de los rendimientos al futbolista, como decíamos, no sólo no es contraria al artículo 31.1 de la Constitución , sino que responde al principio de capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo y a un sistema fiscal justo. El recurrente se queda en la mera apariencia de la trama societaria sin

contradecir los motivos y razones fácticas por las que se le practicó la liquidación y que justificaron la imputación de los rendimientos."

Afirma la recurrente que la Administración ha aplicado incorrectamente el artículo 92 antes citado, pues el régimen de imputación de rentas que se contempla en el citado artículo 92 de la LIRPF -que en síntesis y bajo determinados condicionantes implica unificar la calificación fiscal de todas las rentas satisfechas por el empleador bajo el paraguas de los rendimientos imputables al propio empleado-, no despliega sus efectos cuando, entre otros requisitos, no se sobrepase el umbral que se contempla en su apartado segundo, esto es, cuando las retribuciones pactadas entre el empleador (FCB) y la entidad cesionaria de los derechos de imagen del empleado (en nuestro caso, la citada GALILEU), en concepto de cesión de los derechos de imagen del empleado, no excedan del 15% de la suma de los pagos realizados por el citado empleador tanto al empleado como a la propia entidad cesionaria de los derechos del mismo. Y, tal y como se ha acreditado, en el presente caso las retribuciones devengadas anualmente por ambos conceptos en ningún ejercicio han superado el citado límite porcentual, extremo que no ha sido cuestionado ni por la Inspección ni por el TEAC.

La inspección comparte este planteamiento, y en el acuerdo de liquidación admite que a la vista de los porcentajes que representan los rendimientos del trabajo y los correspondientes a los derechos de imagen, sobre el total satisfecho por el FCB, no procede la imputación de renta en la base imponible general del IRPF del jugador, por aplicación del artículo 92 de la LIRPF, por ello, consecuentemente el jugador no realizó ninguna imputación de renta en su declaración del IRPF por este concepto sino que incluyó como rendimientos de capital mobiliario el 5% del total de los ingresos percibidos por Galileu 136 SL por el concepto de derechos de imagen, incluidos por tanto, los correspondientes al pagador de rendimientos del trabajo, el FCB.

Lo que ocurre, y así lo afirma la Administración, es que el Sr. Rodrigo es socio de GALILEU 136 SL, las operaciones realizadas entre ellos, incluida la relativa al contrato de cesión de derechos de imagen, deben valorarse a valor de mercado. Y en dicho contrato se establece una remuneración por la cesión de la explotación de la totalidad de los derechos de imagen, que incluye la cesión al FCB, por lo que debe valorarse a valor de mercado dicha contraprestación total, que tendrá la consideración de rendimientos del capital mobiliario para el jugador, en aplicación del artículo 41 de la LIRPF y del artículo 16 del TRLIS.

La discrepancia no es otra que la siguiente: para el recurrente el artículo 92 de la Ley 35/2006, es una norma especial que excluye la aplicación del régimen general de operaciones vinculadas, mientras que la Administración entiende que tal régimen establece una concreta imputación de rentas, que de no producirse no impide la aplicación del régimen general de valoración de operaciones vinculadas.

La recurrente cita en apoyo a sus tesis la sentencia del TS de 28 de marzo de 2012 RC 2896/2008, de la que debemos resaltar la siguiente reflexión:

"La importancia de la entrada en vigor de la Ley 13/1996 radica en que la misma establecía, a través de su artículo 2º. tres, un tratamiento especial a las "contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización". En síntesis, y por lo que aquí interesa, este nuevo régimen obligaba a incluir en la base imponible del jugador o técnico el importe de las cantidades percibidas del Club por las sociedades cesionarias de los derechos de imagen, siempre que el importe de lo percibido por el jugador o técnico como rendimiento del trabajo fuera inferior al 85 por 100 de la suma de tal cantidad y la contraprestación percibida por la entidad cesionaria de los derechos de imagen (regla del 85/15). Además, y para el caso de que la sociedad cesionaria fuera no residente en España, se establecía una obligación, a cargo del Club, de realizar un "ingreso a cuenta de las contraprestaciones" a aquélla satisfechas."

La conclusión que alcanza la actora a la vista de la citada sentencia y del precepto aplicable (artículo 92 LIRPF) es que, al tomar en consideración todos los ingresos percibidos por GALILEU derivados del contrato de cesión de derechos de imagen suscrito con el FCB, en su condición de club empleador de D. Rodrigo, en lugar de limitarse a los obtenidos de terceras sociedades y entidades, a su vez cesionarias parciales del derecho a utilizar la imagen de D. Rodrigo, la Administración aplica incorrectamente el artículo 92 citado.

Entiende que los primeros están tutelados por el artículo 92 de la ley de IRPF, cuyo contenido no habría sido vulnerado por las tres partes involucradas, como bien reconoce la Inspección, por lo cual no deberían ser nuevamente considerados en el ejercicio valorativo realizado por la Administración sobre los derechos previamente cedidos por D. Rodrigo a GALILEU. La Inspección acepta el cumplimiento de los límites y condiciones del régimen especial de cesión de derecho de imagen, pero a partir de ahí se separa en la interpretación de lo que ello debería implicar al entender aplicable en todo caso el régimen de operaciones vinculadas, para alcanzar el mismo resultado que si se hubieran superado los límites del citado régimen especial: la imputación de las rentas satisfechas por el FCB a GALILEU en la base imponible general de D. Rodrigo.

Pues bien, es evidente que el artículo 92 de la Ley 35/2006 es norma especial respecto del artículo 16 del RDL 4/2004, y por tanto dados los presupuestos de hecho del artículo 92, se excluye la aplicación del artículo 16.

Ello resulta evidente si consideramos la dicción literal del citado artículo 92. Efectivamente, tras señalar en el apartado 1 c) que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra

persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física, inmediatamente después, en el apartado 2 afirma que la imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

Es muy expresiva la determinación de que " la imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá". Quiere ello decir que el artículo 16 del RDL 4/2004 no se aplica, cuando, como en este caso, concurra el presupuesto de hecho del artículo 92.2 de la Ley 35/2006.

Este criterio que hemos expuesto ha sido asumido por el TEAC en su Resolución de 23/11/2021, en la que podemos leer:

" De lo expuesto se infiere, a nuestro juicio, que la aplicación del régimen fiscal especial supone, en definitiva:

- Hacer tributar en el IRPF del contribuyente todas las rentas satisfechas por el empleador procedentes de la cesión de derechos de imagen cuando tales rentas son superiores al 15% de las rentas totales pagadas por el empleador.

- Permitir la tributación de todas las rentas satisfechas por el empleador procedentes de la cesión de derechos de imagen en sede de la entidad cesionaria cuando tales rentas son inferiores o iguales al 15% de las rentas totales pagadas por el empleador."

En resumen, el criterio del TEAC puede exponerse en los siguientes términos: En los casos en que no resulte procedente la imputación en la base imponible del IRPF del contribuyente a que se refiere el apartado primero del artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), por concurrir la situación contemplada en el apartado segundo de dicho precepto, no cabe la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la entidad cesionaria.

Debemos estimar el recurso en este aspecto, pues el ajuste en el IRPF que nos ocupa, es consecuencia de la regularización realizada en el Impuesto sobre Sociedades, de los ejercicios que nos ocupan.

Tratamiento como rendimientos del trabajo personal de los pagos realizados por el empleador del recurrente a DOUBLE MATCH .

La inspección entiende que es un contrato simulado y considera que son pagos por cuenta del jugador y que, por tanto, debían formar parte de su retribución salarial.

Se plantea si la prestación de servicios pactada entre el FCB a Double Match responde a una realidad material sustancial, con una causa negocial lícita o si, por el contrario, estamos en presencia de meros artificios jurídico-formales que tratan de simular una realidad material y que tienen como única finalidad minorar la carga fiscal de las rentas que obtiene el jugador.

La sentencia de 23 de marzo de 2022, recurso 820/2020, dictada por la Sección Quinta de esta Sala, declara:

"Ello se enlaza con la posición que mantiene esta Sala ya que no se discute la naturaleza privada de los reglamentos FIFA y RFEF, ni se trata de dotar de efectos tributarios a una norma no jurídica, y tampoco se cuestiona que los clubes puedan pagar comisiones a los agentes deportivos por contrataciones o traspasos.

Lo que subyace en estos asuntos es que no queda acreditado que ha habido una intermediación dual, como pretende la actora, pactada como tal por todos los intervinientes y que el pago no se ha realizado a nombre del jugador.

Efectivamente, ante una posible situación de conflicto de intereses, pueden las partes intervinientes ponerse de acuerdo para que el agente actúe en interés de ambas, en virtud de la libertad negocial, pero así ha de haberse convenido y debe ser posible acreditarlo. Si no es así, la interpretación que ha hecho la Administración tributaria de los contratos de prestación de servicios aportados por el club o de los supuestos contratos verbales con los agentes de jugadores, negando la acreditación de la doble representación acorde a los reglamentos de la FIFA y del RFCF vigentes en los ejercicios comprobados, obligatorios para las asociaciones nacionales miembros de la FIFA y los clubes integrados en aquéllas, se considera correcta.

A la par, encontramos pronunciamientos recientes de otros órganos jurisdiccionales que han confirmado que los pagos efectuados por club de fútbol al agente intermediario constituyen una mayor retribución del jugador, pues constituyen el abono de las comisiones que deberían pagarse por el citado jugador a su agente representante, como son las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección 1, de 10 de marzo de 2021 (recurso 17/2020) y del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, Sección Tercera, de 22 de marzo y 14 de julio de 2021 (recursos 975/2020 y 1031/2020, respectivamente); además de la sentencia de 15 de septiembre de 2014 (recurso 34/2013) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco citada por la inspección tributaria y por el TEAC.

En este mismo sentido, esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, en sentencias de 12 de junio y 13 de mayo de 2019 citadas, en relación a liquidaciones del Fútbol Club Barcelona y uno de los jugadores, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período julio 2008 y ejercicios 2008-2009-2010, también respectivamente, ha considerado de la documentación aportada al expediente y en la vía jurisdiccional «la concurrencia de simulación absoluta, en tanto que los servicios que se dicen prestados por IMG al FCB, serían en realidad servicios prestados al jugador, pues con la operación simulada se permitió al FCB satisfacer unas cantidades netas a su jugador evitando realizar la correspondiente retención e ingresar su importe en el Tesoro con la finalidad de abonarle unas cantidades superiores a las declaradas para, en primer lugar, ver minorada su tributación en el IRPF y, en segundo lugar, para no repercutir la cuota de IVA que no podría deducirse.».

Igualmente, la sentencia de esa misma Sección de 23 de diciembre de 2021, también citada, en relación con la imputación al Sr. Heraclio como rendimientos del trabajo y de la actividad económica los pagos satisfechos por el Real Madrid Club de Fútbol a la entidad GESTIFUTE INTERNATIONAL LIMITED, por entender la Administración que se trataba de pagos realizados en nombre del Sr. Heraclio a su representante por su actividad de intermediación razona. «[...] de actuación de intermediación y representación que viene corroborada mediante numerosos hechos relevantes descritos también en el propio acuerdo de liquidación y que, en definitiva, corroboran que el Sr. Ignacio actuaba habitualmente como agente del recurrente, todo lo cual contradice abiertamente la afirmación del recurrente indicando a la Inspección que no intervino nadie para concertar el contrato con el Club, careciendo de todo sentido afirmar que tal intervención se hizo en favor del Club y no del profesional contratado. Todo lo cual, por lo demás, y aunque solamente sea a efectos interpretativos, viene corroborado por el Reglamento sobre Agentes de Jugadores FIFA, hoy derogado, pero que recogía la práctica habitual en el sector de que el Club abone directamente al agente intermediario, por cuenta del profesional, la retribución que por esa intermediación debe abonar el profesional al agente, tal y como se apreció en este caso por la Inspección.» (...)

El problema de la simulación es la prueba de ésta, en el bien entendido que la simulación, es una cuestión de hecho. Conforme al apartado 2 del artículo 16 LGT, «La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación [...]», teniendo declarado el Tribunal Supremo a este respecto que, conforme a este precepto, «La Administración, por tanto, está habilitada para apreciar por sí misma la existencia de simulación», aunque «Esa calificación, como es natural, debe estar sustentada en el correspondiente material probatorio, recayendo la carga de la prueba de la existencia de simulación sobre la Administración», si bien «la existencia de la simulación se desprende de los datos o indicios objetivos concurrentes» (sentencias de 17 de junio -casación 5689/2020 - y de 7 de julio -casación 1926/2020 - de 2021, entre las últimas)."

La Administración ha aplicado el artículo 16 de la Ley 58/2003, y ha calificado de simulada la prestación de servicios pactada entre el FCB y la sociedad Double Match, en la medida en que no responde a una realidad material sustancial, con una causa negocial lícita, sino a meros artificios jurídico-formales que tratan de simular una realidad material y que tienen como única finalidad minorar la carga fiscal de las rentas que obtiene el jugador.

Los elementos en los que la Administración concluye la existencia de simulación, son, en esencia:

a) El contrato de fecha 19 de diciembre de 2008 firmado por el recurrente y la sociedad Galileo con la entidad Double Match en el que se hace constar que:

Ambas sociedades están vinculadas mediante contrato de prestación de servicios de fecha 24/05/2001 y su posterior novación de fecha 05/01/2006, en virtud de los cuales la compañía Double Match, S.L. se comprometía y compromete en el presente a intermediar en exclusiva en la negociación e intermediación del jugador profesional D. Rodrigo con cualquier club de fútbol y en promocionar y divulgar la imagen del jugador en todos los medios que estime convenientes.

b) El contrato de representación y gestión entre Double Match, S.L. y FCB de fecha 19 de diciembre de 2008 en el cual se acuerda:

Que por la prestación de los servicios profesionales de Double Match, S.L., por la novación contractual de fecha de efecto 19/12/2008 el jugador Sr. Rodrigo y en relación a la prestación de sus servicios como jugador profesional de fútbol durante las temporadas contratadas, realizando Double Match, S.L. las actuaciones necesarias para posibilitar la plena integración del jugador en el equipo, actitud responsable y observancia de las normas rectoras de la relación de deportista profesional establecida, el FCB satisfará a la Sociedad, en concepto de honorarios, y previa presentación de sus facturas correspondientes por cada temporada deportiva de vinculación y vigencia efectiva de la relación laboral del mencionado jugador con el FCB y bajo la condición de que Double Match, S.L. sea la responsable de todo lo mencionado anteriormente por lo que hace referencia al jugador de fútbol, Sr. Rodrigo, los siguientes importes en los términos siguientes: (...)

De ello resulta que Double Match, S.L. a través del Sr. Leovigildo ejerce como representante del jugador y realiza un servicio de intermediación en el contrato de trabajo del jugador con FCB, actuando en su nombre y

defendiendo sus intereses en la contratación de aquél por el FCB. Las actuaciones para posibilitar la plena integración del jugador en el equipo, actitud responsable y observancia de las normas rectoras de la relación de deportista profesional establecida, se realizan en favor del recurrente, pues se integran en la intermediación entre el futbolista y el club en relación al contrato de trabajo pactado.

Por lo tanto, concluimos con la Administración, que la retribución a cargo de club por la prestación de tales servicios en beneficio del futbolista, responde al concepto de retribución a este por sus servicios al club.

El motivo de tal simulación es el beneficio fiscal obtenido: Las partes consiguen que el Sr. Rodrigo declare menor importe de rendimientos de trabajo percibidos del pagador y el pagador, FCB, puede descontarse un IVA soportado que de otra forma se perdería al ser el Sr. Rodrigo consumidor final del mismo.

Debemos desestimar esta pretensión.

Obligación de retener del pagador (FCB) y del derecho a consignar la retención procedente en la liquidación del IRPF del recurrente.

Esta cuestión ha sido recientemente analizada por la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2023, RC 1321/2022:

"El precepto, integrado claramente en el Título X de la Ley, bajo la rúbrica de " Gestión del Impuesto", y recogido tras las la regulación de la " obligación de declarar" (artículo 96) y de la " autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no la posterior de mismo sujeto cuando se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar".

Como correctamente señala la Sra. Abogado del Estado, la anterior jurisprudencia cabe complementarla con lo dicho con carácter general, en cuanto distingue entre las dos obligaciones tributarias presentes, por las sentencias de 10 de marzo de 2021, rec. cas. 8116/2019 y 7191/2019 -se añaden negritas-:

"Con carácter general la retención y pago a cuenta se inscriben, dentro de cada impuesto que así lo prevea, en su mecánica de liquidación; representa, en definitiva, un pago anticipado del impuesto dirigido a nivelar temporalmente el rendimiento del impuesto, pero sin que dicho instrumento de política recaudatoria afecte o modifique los elementos esenciales y definidores del gravamen, lo que significa que a pesar de que la obligación tributaria que surge es autónoma, derivando las consecuencias jurídicas de su incumplimiento, respecto de la obligación principal ni se ve alterada esta ni en sus elementos subjetivos ni en sus elementos objetivos. Cabe subrayar, en lo que ahora interesa, que el pago anticipado anejo a la retención no es más, en pureza, que el pago anticipado del tributo, de la obligación principal, que si bien se hace, real o presuntamente, por el retenedor se hace por cuenta del obligado principal sujeto pasivo, art. 37.2 de la LGT , "Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos". En definitiva, el retenedor "con ocasión de los pagos" que debe realizar "en beneficio" del obligado principal, detrae de la suma a pagar la parte correspondiente al impuesto para ingresarlo en Hacienda; pero tanto su cumplimiento, como su incumplimiento resulta, en general, irrelevante respecto de la obligación tributaria principal que recae sobre el sujeto pasivo obligado principal, de cumplirse en modo alguno asistimos a una duplicidad impositiva, porque la retención e ingreso es tal como si lo hubiera hecho el obligado principal a costa de la cuota final resultante de la que se detrae, su incumplimiento en modo alguno exime al obligado principal de hacer frente a la deuda tributaria derivada de los elementos cuantificadores del gravamen.

Puede suceder, sin embargo, que el incumplimiento total o parcial de la obligación de retener -sometido en la práctica a un ingente casuismo- cree un conflicto a la hora de determinar la base imponible de la obligación principal; al efecto el legislador ha salido al paso mediante la utilización de diferentes mecanismos que posibiliten, en definitiva, la determinación de la base imponible y con ello la posibilidad de cuantificar la deuda tributaria del obligado principal.

Históricamente asistimos a un esfuerzo legislativo, no siempre con el acierto deseable, dirigido a esclarecer tanto la cuantificación del impuesto como el contenido de las relaciones tributarias surgidas cuando se produce el cumplimiento parcial o el incumplimiento de las retenciones e ingresos a cuenta, y procurar una mejor gestión del impuesto en el concreto supuesto de las "devoluciones de oficio" en las retenciones que superan la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades. Así entre los mecanismos utilizados se encuentra la llamada elevación al íntegro, con el establecimiento de presunciones, de distinto alcance, aplicables a veces sólo por la Administración Tributaria, a veces también por el obligado tributario.

En este contexto se inserta el art. 17.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 -parecido a los preceptos que históricamente han regulado esta materia en los impuestos directos- que nos ocupa, "El perceptor de cantidades

sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

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

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

El art. 99.5 de la LIRPF , posee un contenido semejante:

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

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

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

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

"(...)

Por último, añadir a lo dicho anteriormente sobre la distinción entre obligación principal y la obligación de retener, la consolidada doctrina jurisprudencial que, fundamentalmente, para evitar problemas de doble imposición y enriquecimiento injusto se ha decantado abiertamente por la subordinación de la obligación del retenedor al cumplimiento de la obligación principal, a pesar del carácter autónomo de la obligación de retener y las exigencias y consecuencias de su incumplimiento o cumplimiento defectuoso, siempre supeditadas a la suerte que corrió la obligación principal. Por ello, se entiende que supuestos en los que no hubo retención o la retención fue insuficiente, al cumplirse la obligación principal conlleva la inexigibilidad de la obligación de retener, sin perjuicio de las consecuencias resarcitorias derivadas del incumplimiento -excepto respecto de las cantidades satisfechas por el sector público-.

(...)

Como ya se anunciaba ut supra cabe contemplar el precepto desde la perspectiva, principal, de determinación de la base imponible y, también, por las derivadas respecto de la gestión del impuesto, en cuanto a las presunciones que se contienen sobre las retenciones que se entienden practicadas a efectos impositivos y la correlativa consecuencia de las deducciones procedentes. Pero como se ha razonado el objetivo es la determinación de la base imponible, lo que da lugar a que los mecanismos utilizados al efecto tengan sus consecuencias en la gestión del impuesto, como no puede ser de otro modo, de forma que la retención presumida se plasme en el derecho a la deducción".

Para la parte recurrente la elevación al íntegro, no sólo es posible mediando declaración o autoliquidación, sino también en los supuestos de regularización, como es el caso, por así haber evolucionado la jurisprudencia, con cita y apoyo de las referidas sentencias.

Pero, ya se adelantó, las citadas sentencias, en modo alguno, modifican la doctrina legal hacia la dirección que señala la parte recurrente.

La sentencia de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8296/2019 , sienta la siguiente doctrina, "un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas" No cabe hacer una lectura general y en abstracto de esta doctrina aplicable a cualquier supuesto y desconectada del caso concreto, puesto que es el caso concreto en que viene a definir y determinar el alcance de dicha doctrina. En primer lugar, se trataba de autoliquidación en que el recurrente había declarado la renta, esto es, sigue la estela de la jurisprudencia tradicional, la especialidad, de ahí la cuestión seleccionada de interés casacional objetivo, es que se trataba de cantidades que procedían de una entidad en la que el perceptos ostentaba el 50% de la misma y era administrador solidario, y esta es la singularidad que se aborda y resuelve, así la cuestión es formulada en el sentido de determinar " si, un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no habiéndose acreditado la práctica de

la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ostenta el 50 por 100 del capital de la persona o entidad pagadora y es administrador solidario de la misma". La ratio decidendi se inserta dentro de la doctrina general, esto es, evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, sin que la circunstancia de ser perceptor el administrador poseedor del 50% de la entidad pagadora sea suficiente para excepcionar el régimen general del 99.5 de la LIRPF, en tanto que "Es obvio que la determinación de si se da o no esa imputación exclusiva del retenedor, es una cuestión a resolver caso a caso, pero la conducta del perceptor en principio es ajena, tanto en el momento del devengo de la obligación, como en la imposibilidad de intervenir, en esa condición, en la falta de retención.

Ciertamente en el presente caso, los recurrentes eran partícipes del 50/100 del capital, y Administradores solidarios de la entidad que debió retener y no lo hizo, y ello podría haber supuesto en su caso la derivación de la responsabilidad a los mismos, pero ello no empece a que como sostienen los recurrentes, retenedor y perceptores tengan distinta personalidad". (...)

Al actuar de dicha manera la Administración pone en evidencia que sólo acoge lo que conviene a la mayor recaudación, pero obvia la misma realidad en cuanto perjudica esta. La ratio decidendi de la sentencia resulta bien expresiva, "La Administración no puede ignorar que la regularización que lleva a cabo no puede desligarse del principio de buena administración y, por ello le resulta exigible "una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación" (STS de 20 de octubre de 2020, rec. cas. 5442/2018)". Con lo cual se sienta la base sobre la que articular la respuesta que a continuación se ofrece, que fue del siguiente tenor, "Por todo lo dicho, respondemos a la cuestión con interés casacional fijando la siguiente doctrina: la prescripción de la obligación del pagador de ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el importe correspondiente al perceptor, es oponible por el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, -obligado tributario principal-, cuando se ve sometido a un procedimiento de inspección. (...)

Pues bien, nuestro caso es bien diferente, el club y el propio contribuyente consideraron que la indemnización estaba exenta, ni se produjo retención, ni fue declarado como rendimiento sujeto por el jugador por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF, cuando regulariza la Administración a los 659.145,46€, no adiciona cantidad alguna, se limita, correctamente ante la falta de retención en las circunstancias vistas, a depurar la obligación principal, lo que se muestra conforme con la jurisprudencia de esta Sala en los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia.

El que el retenedor, insistimos, en las circunstancias vistas, que considera exenta la cantidad pagada al jugador, con el asentimiento de este, pues así se refleja al no incluirlas en su declaración, podrá dar lugar, en su caso, a las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesoria, pero resulta jurídicamente irrelevante para trocar o modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente; resultando un supuesto ajeno al regulado en el art. 99.5 de la LIRPF, que evidentemente no se ha incumplido.

En definitiva, no hay cambio jurisprudencial, ni es necesaria matización alguna de la doctrina legal existente, por más que en este caso no se incumplió el precepto citado, produciéndose la regularización dentro de los cauces propios de la obligación principal que había de depurarse tomando como referencia la cantidad efectivamente percibida por la indemnización acordada."

A la vista de esta doctrina debemos concluir que no es posible la elevación al íntegro en el presente caso, a efectos de deducir las retenciones no practicadas por el FCB retenedor, no siendo posible tal deducción.

Acuerdo sancionador

El acuerdo sancionador atiende exclusivamente a las infracciones cometidas con relación a los rendimientos del trabajo no declarados, derivados del contrato de prestación de servicios entre Double Match y FCB.

Los rendimientos del trabajo obtenidos como consecuencia de los pagos de los efectuados por el Fútbol Club Barcelona a agente representante por cuenta del jugador, responden, como hemos visto a una simulación, que necesariamente requiere de intencionalidad y conocimiento, pues se trata de un mecanismo artificioso.

Desestimamos este motivo.

Debemos estimar parcialmente el presente recurso.

Cuarto.

No procede imposición especial de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria parcial.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por D^o Rodrigo, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Jorge Deleito García, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 de mayo de 2019, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto a la regularización por operaciones vinculadas, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tal extremo, y con ella los actos de los que trae causa, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin especial imposición de costas.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.