

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092972

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de marzo de 2024

Sala 1.^a

R.G. 3407/2021

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. Base de la sanción. La cuestión a resolver consiste en determinar la concurrencia de simulación relativa en el contrato de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la sociedad XZ.

La Inspección recaba una serie de indicios por los que llega a la conclusión de que el contrato de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la sociedad vinculada XZ adolece de simulación relativa, siendo el negocio simulado la cesión de los derechos de imagen y el negocio disimulado la prestación de servicios de XZ al contribuyente en la gestión de derechos de imagen. En base a esta conclusión, regulariza la situación tributaria del contribuyente imputándole como rendimientos de actividades económicas los ingresos percibidos por XZ en concepto de cesión de derechos de imagen y valorando los gastos de la actividad a través del régimen de operaciones vinculadas utilizando el método del coste incrementado. El contribuyente por su parte sostiene que el contrato de cesión de derechos de imagen no adolece de simulación, siendo la actividad desarrollada por XZ real.

Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. A juicio del Tribunal, la Inspección ha realizado un relato consistente que permite llegar a la conclusión de la existencia de simulación relativa en el contrato de cesión de derechos de imagen del contribuyente a XZ. La Inspección ha probado suficientemente la irracionalidad de las cláusulas contractuales y la conducta contradictoria tanto del contribuyente como de la entidad, que permiten llegar a la conclusión lógica de que el verdadero titular de los derechos de imagen ha sido siempre el contribuyente prestando la sociedad XZ un conjunto de servicios para la gestión de estos derechos. Por su parte, el contribuyente basa sus alegaciones en la afirmación de que la sociedad efectivamente realizaba una actividad, cosa que no se pone en duda por la Administración ni por el Tribunal, pero no aporta prueba alguna de la verdadera cesión de estos derechos a la sociedad XZ.

Dicho esto, el TEAC concluye que la simulación, sea absoluta o relativa, trae consigo de forma inherente la concurrencia del elemento subjetivo, por lo que una vez probada suficientemente la existencia de simulación, se excluye incluso cualquier tipo de eximente de responsabilidad previsto en el art. 179 de la Ley 58/2003 (LGT). Por tanto, la motivación del elemento subjetivo está correcta y completamente realizada, compartiendo el juicio de concurrencia de culpabilidad.

Por último, el Tribunal conoce la STS de 8 de junio de 2023, recurso n.º 5002/2021 (NFJ090101), que establece que, en casos en los que «se ha simulado la prestación de servicios profesionales a través de la sociedad interpuesta», acreditándose que «los servicios facturados por la sociedad interpuesta se prestaron directamente, por el profesional D. Amadeo, debiendo integrarse en la base imponible del contribuyente las rentas derivadas de los servicios efectivamente prestados», la base de la sanción a imponer al socio se corresponderá a la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la cantidad ingresada por la sociedad interpuesta.

La doctrina del Tribunal Supremo expuesta se limita a casos en los que se haya declarado simulada la interposición de una sociedad considerando que su actividad corresponde al socio en cuya base imponible se integran las rentas facturadas por la interpuesta, esto es, a casos en los que «desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad Lud, S.L. materialmente son la misma persona». Sólo en ello se justifica atender a que «el perjuicio económico para la Hacienda Pública se limitó a la diferencia entre lo que debió de ingresar por IRPF, menos lo ya ingresado por el impuesto sobre sociedades», por lo que la base de la sanción será «la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas».

No obstante, el presente caso es distinto. La simulación apreciada por la Inspección no se produjo en la interposición de la sociedad, sino en el contrato de cesión de derechos de imagen celebrado por el contribuyente con ella. No se ha declarado simulada la interposición de una sociedad, considerando que su actividad corresponde al socio, de modo que no estamos en un caso en el que «desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad Lud, S.L. materialmente son la misma persona», por lo que no se dan las premisas

que llevaron a la sentencia citada a tener en cuenta en la base de la sanción impuesta al socio lo pagado por la sociedad a la Hacienda española. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 16, 66, 67, 104, 108, 150, 179, 187 y 191.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 103 y 104.
Código Civil, arts. 1.275 y 1.276.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 21.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

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

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 24/03/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 23/03/2021 contra la resolución la Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Cataluña de 10 de febrero de 2021 por el que se resuelven acumuladamente las reclamaciones económico- administrativas 08-09407-2016; 08-09416-2016; 08-09418-2016 y 08-09461-2016 interpuestas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en Barcelona, como consecuencia de un procedimiento inspector de alcance general por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ejercicio 2011, 2012 y 2013:

- Acuerdo de Liquidación derivado del **ACTA DISCONFORMIDAD_1**, por el impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (IRPF) ejercicio 2011, 2012, 2013 que incluye el ajuste por operaciones vinculadas y que da como resultado, una cantidad a devolver.
- Acuerdo de Liquidación derivado del **ACTA DISCONFORMIDAD_2**, por el impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (IRPF) ejercicio 2011, 2012, 2013 y que incluye la totalidad de los ajustes.
- Acuerdo de imposición de sanción con origen en la propuesta sancionadora **P. SANCIONADORA_1** relativo al IPRF ejercicios 2011, 2012 y 2013 y derivada del acta **ACTA DISCONFORMIDAD_2**.
- Acuerdo de resolución del expediente sancionador con origen la propuesta sancionadora **P. SANCIONADORA_1** relativo al IPRF ejercicios 2011, 2012 y 2013 y derivada del **ACTA DISCONFORMIDAD_1** por el que se declara la la improcedencia de la sanción propuesta al considerar que la conducta no era típica.

La cuantía procesal es de 934.224,06 euros correspondientes a la liquidación del ejercicio 2011.

Segundo.

Se iniciaron actuaciones inspectoras frente al obligado tributario don **Axy** mediante la notificación de la comunicación de inicio el día 07/07/2014, en relación al IRNR ejercicio 2011 e IRPF ejercicio 2012.

Posteriormente, las actuaciones se ampliaron al IRPF de los ejercicios 2011 y 2013 (a 2011 por existir indicios de que el obligado tributario debía ser considerado residente fiscal en España durante dicho ejercicio y a 2013 por existir indicios de que las conductas observadas en 2012 se repetían en 2013).

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se extendieron el día 07/03/2016 **ACTA DISCONFORMIDAD_2** y **ACTA DISCONFORMIDAD_1** en relación al IRPF ejercicios 2011, 2012 y 2013.

La regularización derivada de dichas actas modificó la situación tributaria del reclamante mediante los siguientes ajustes:

- Se considera que el reclamante tiene la condición de residente fiscal en España durante el ejercicio 2011, y, en consecuencia, se le imputan respecto de dicho ejercicio todos los rendimientos obtenidos durante el mismo.
- Se declara la existencia de simulación relativa en el contrato de cesión de derechos de imagen del reclamante a la entidad **XZ (XZ)**. Como consecuencia de esta simulación relativa, considera la Inspección que esta cesión no tuvo lugar, de modo que el reclamante ha seguido siendo el titular de los derechos sobre su propia imagen, entendiéndose que el verdadero negocio celebrado con la sociedad es el la prestación de un conjunto de servicios de gestión en los derechos de imagen. Esto supone que los ingresos facturados por esta sociedad por la cesión a terceros de dichos derechos se imputan al reclamante en concepto de rendimientos de actividades económicas, al

entender la Inspección que el reclamante cuenta con medios propios para su ordenación en los términos del artículo 21 LIRPF.

- Asimismo, como consecuencia de la declaración de simulación relativa en el contrato de cesión de derechos de imagen del reclamante a la entidad **XZ**, y considerar que la verdadera actividad del **XZ** es la prestación de servicios al reclamante en la gestión de los derechos de imagen, se valoran a valor de mercado las operaciones vinculadas efectuadas por el obligado tributario con la entidad vinculada **XZ** que son calificadas por la Inspección como un conjunto de servicios que la entidad le presta al jugador relativos a la explotación de sus derechos de imagen (negocio disimulado).

- Se declara la existencia de simulación absoluta en el contrato de subrogación de **TW** en la posición del **XZ** respecto del contrato principal, esto es, el relativo a los derechos de imagen del reclamante firmado en 2008, al considerar la Inspección que el contrato de subrogación adolece de causa falsa pues **TW** no tendría capacidad para gestionar los derechos de imagen del jugador al carecer de medios materiales y humanos. Esta operativa fue denunciada por la Administración por Delito contra la Hacienda Pública. La Audiencia Provincial de Barcelona dictó sentencia de fecha ... de 2018 (Rec. .../2018) por la que se condena al reclamante por dos Delitos contra la Hacienda Pública y en la que él mismo presta conformidad en el juicio oral.

- Se considera que Don **Bts** es agente del jugador y que, por tanto, las retribuciones que aquél percibe del **CLUB_1 (CLUB_1)** son, en realidad, mayor rendimiento del trabajo y mayor rendimiento de capital mobiliario del jugador. Así, se declara la simulación respecto de la consideración del **CLUB_1** como receptor de tales servicios cuando, en realidad, los mismos tenían como verdadero destinatario al jugador.

Derivado de esta regularización, se dictó una **P. SANCIONADORA_1** por la comisión de infracción tributaria tipificada en el artículo en el **artículo 191** de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria (LGT) consistente en "dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación" calificada como graves para el ejercicio 2011, 2012 y 2013.

Tercero.

En los años objeto de comprobación el reclamante mantiene relaciones laborales mediante contratos de trabajo como futbolista profesional con:

- QR - SPA hasta la temporada 2010/2011.
- **CLUB_1** temporada 2011/2012 hasta temporada 2013/2014.

Durante los ejercicios objeto de comprobación también mantiene una relación laboral con la Selección **PAIS_1** de Fútbol.

Asimismo, durante los ejercicios comprobados, es **socio mayoritario** (99%) de la entidad **XZ (XZ)**.

XZ es una sociedad **PAIS_1** domiciliada en **CIUDAD_1** con fecha de constitución .../2007. En la escritura de constitución se señala que la administración corresponde a los socios.

Mediante contrato de .../2008, el reclamante cede el derecho a la explotación de su imagen a **XZ** por un periodo de 10 años prorrogable automáticamente por periodos de 5 años. El precio de la cesión es de 150.000 USD pagadero en una sola cuota antes de 30/05/2015.

En el periodo en comprobación la sociedad **XZ** cedió los derechos de imagen del jugador a las siguientes entidades:

- **LM DE PAIS_1** (fecha de cesión .../2010): el contrato tiene vigencia para los ejercicios 2010 a 2015.
- **JK PAIS_1 LIMITADA** (fecha de cesión .../2011): La duración es de 3 años a partir de la exhibición del primer anuncio en la TV **PAIS_1**.
- **GH PAIS_1, S.A. y GH-CC PAIS_1, S.A.** (fecha de cesión .../2011): La duración del contrato es de .../2011 a .../2012, pero se prorrogó a 2013 cómo se deduce de las cantidades facturadas por **XZ** en ese ejercicio.

Respecto a la cesión de los derechos de imagen a clubes de fútbol, **el reclamante cede al CLUB_1 (en adelante CLUB_1) los derechos relativos a su imagen colectiva y parcialmente individual en contrato de .../2011. Esta cesión tiene lugar en nombre propio pese a que en ese momento los derechos se encontraban cedidos a la sociedad XZ.**

Asimismo, la sociedad **XZ** cede su posición jurídica en los contratos de cesión de derechos a la explotación de la imagen del reclamante a la entidad (en adelante **TW**), en virtud de contrato de.../2011.

TW es una sociedad domiciliada en **CIUDAD_2 (PAIS_2)**, según consta en dicho contrato de subrogación. En documento aportado en la diligencia número 3 se señala que en el capital está constituido por 1.200 acciones de las que 1.199 (todas menos 1) son propiedad del reclamante.

El precio de la contraprestación a esta cesión son 150.000 USD a pagar antes de 30/06/2015 si bien en realidad el precio de la cesión son 300.000 USD pues el contrato dice que **TW** se subroga en las obligaciones de **XZ**, que incluye la obligación de pagar 150.000 USD al jugador.

El reclamante informó al CLUB_1 de la subrogación de TW en la posición jurídica de XZ siendo TW quién emitió las correspondientes facturas al CLUB_1. No obstante esta subrogación, la sociedad XZ siguió facturando por la cesión de derechos de imagen a las entidades PAIS_1 durante los ejercicios objeto de comprobación.

En el ejercicio 2011, 2012 y 2013 las partes no declararon retribución alguna por la cesión de los derechos de imagen de jugador a la sociedad.

Señalar que es **objeto de esta reclamación la posible simulación en la cesión de derechos de imagen del reclamante a XZ** (facturación de los ingresos procedentes de marcas **PAIS_1**), ya que la posterior subrogación de **TW** (facturación de los derechos de imagen satisfechos por el **CLUB_1**) han sido objeto de denuncia penal por presunto Delito contra la Hacienda Pública.

Cuarto.

Contra los acuerdos de liquidación y sanción, el recurrente interpuso ante el TEAR de Cataluña las reclamaciones económico-administrativas 08-09407-2016; 08-09416-2016; 08-09418-2016 y 08-09461-2016 que fueron resueltas de forma acumulada mediante las resoluciones de de 10 de febrero de 2021. En ella, el Tribunal acordó:

- Estimar en parte las pretensiones del reclamante, anulando parcialmente el acto impugnado al determinar que el reclamante no es residente fiscal en España en el ejercicio 2011.
- Estimar en parte el acuerdo sancionador anulando la sanción del ejercicio 2011.
- Inadmitir la reclamación interpuesta contra el acuerdo de resolución de sanción por el cuál se anula el expediente sancionador incoado por entender que carece de objeto al no existir causa de oposición.

Quinto.

Disconforme con lo anterior, el interesado interpuso el presente recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el 23-03-2021.

El reclamante realizó, en síntesis, las siguientes **alegaciones**, que se desarrollan en los correspondientes fundamentos de derecho:

- **Superación** del plazo de 12 meses del procedimiento inspector:

Entiende el reclamante que la Administración ha computado unas dilaciones por causa no imputable a la Administración (527 días) en las que no ha expuesto suficientemente los motivos por los que estas dilaciones han obstaculizado o dilatado el procedimiento. Respecto a los requerimientos internacionales realizados a las autoridades maltesas e italianas, considera el reclamante que en ningún caso se acredita que estos requerimientos obstaculizaran el curso del procedimiento lo cuál debe ser igualmente justificado por la Administración.

- **Prescripción del derecho a liquidar de la Administración:**

Partiendo de que el reclamante considera las dilaciones del plazo del procedimiento como no justificadas, sostiene que, una vez superado el plazo máximo del procedimiento Inspector, para que las actuaciones realizadas con posterioridad tengan efectos interruptivos es necesario una actuación formal por la que se ponga en conocimiento del obligado tributario la reanudación y alcance de las actuaciones. Alega que la Administración no habría apreciado este mandato por lo que no tuvo lugar la reanudación actuaciones.

-Improcedencia en la imputación como rendimientos del trabajo y rendimientos del capital mobiliario de la remuneración satisfecha por el CLUB_1 al Sr. Bts:

Alega que el Sr. **Bts** ha actuado como intermediario entre ambas partes, y no exclusivamente como agente del jugador. Invoca una interpretación evolutiva del Reglamento de Agentes de Jugadores vigente en los años objeto de reclamación y derogado el 1 de abril de 2015, pues el actual Reglamento sobre las Relaciones con Intermediarios publicado por la FIFA permite que el club y el jugador contraten los servicios de un mismo intermediario.

De otra parte, sostiene que carece de sentido calificar como simulados los contratos celebrados entre el **CLUB_1** y las sociedades a través de las cuáles factura el agente, igual que adolece de rigor alterar la calificación de los hechos mediante una singular aplicación del artículo 13 LGT.

- **Inexistencia** de simulación en la cesión de derechos a **XZ**:

El reclamante mantiene que la sociedad **XZ** tiene una actividad real sin que se haya probado suficientemente por parte de la Inspección la simulación. Asimismo, cuestiona la regularización practicada por la Inspección a la hora de valorar los servicios realmente prestados por **XZ**, pues si lo que se simula no existe, esto no podría ser susceptible de valoración a través del régimen de operaciones vinculadas.

- **Improcedencia de la sanción impuesta** por ausencia de culpabilidad al no quedar suficientemente probado por la Inspección la existencia de simulación en los contratos.

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:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR. En particular, debe pronunciarse sobre la concurrencia de simulación en el contrato de cesión de derechos de imagen y demás cuestiones expuestas en los antecedentes de hecho.

Tercero.

En primer lugar, respecto de la **superación del plazo máximo de 12 meses del procedimiento Inspector y la posible prescripción del derecho a liquidar de la Administración**:

La Inspección inició actuaciones inspectoras frente al obligado tributario mediante notificación de la comunicación de inicio el día 07/07/2014, en relación al IRNR ejercicio 2011 e IRPF ejercicio 2012. Posteriormente, las actuaciones se ampliaron al IRPF de los ejercicios 2011 y 2013 al existir indicios de que el obligado tributario debía ser considerado residente fiscal en España durante dicho ejercicio y a 2013 por existir indicios de que las conductas observadas en 2012 se repetían en el año sucesivo. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se extendieron el día 07/03/2016 **ACTA DISCONFORMIDAD_2** y **ACTA DISCONFORMIDAD_1** en relación al IRPF ejercicios 2011, 2012 y 2013, teniendo lugar la notificación de los acuerdos de liquidación en el primer intento el día 30/06/2016. Por tanto, el procedimiento inspector finaliza a los 724 días desde su inicio. La Inspección en el cómputo del plazo de 12 meses no tiene en cuenta dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración tributaria por no aportación de documentación y retraso en comparecencia, así como interrupciones por causa justificada en relación a requerimientos a autoridades internacionales.

Por su parte, el reclamante sostiene que estas dilaciones por causa no imputable a la Administración e interrupciones por causas justificada no se encuentran debidamente detalladas ni tampoco se ha señalado por parte de la Administración los motivos por los que estas dilaciones e interrupciones han obstaculizado el curso del procedimiento, entendiéndose que la Administración podría haber continuado con sus actuaciones. En concreto invoca distintas sentencias como la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 1928/2017, de 11 de diciembre de 2017 (Rec. núm. 3175/2016), sobre el deber de motivación de las dilaciones imputables al contribuyente, y la Sentencia del TS de 31 de mayo de 2016 (Rec. 58/2015), por la cuál carecería de justificación la interrupción apreciada por petición de información a otros Estados de la Unión Europea, al haber seguido, no obstante, su curso normal el procedimiento. Asimismo, alega que el TEAR de Cataluña únicamente ha conocido de las dilaciones no imputables a las Administración, sin que haya entrado a analizar las interrupciones justificadas.

Respecto al plazo del procedimiento inspector, el **artículo 150 de la LGT** vigente en el momento de la comprobación establecía lo siguiente:

"Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

(..)"

Por su parte, el **artículo 104.2 LGT** señala:

"2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

Esta previsión reglamentaria se encuentra prevista en el **Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones de Gestión e Inspección Tributaria (RGAT)**, en concreto, el **artículo 103** señala lo siguiente respecto a las **interrupciones justificadas por solicitud de información a otros Estados**:

"Artículo 103. Períodos de interrupción justificada.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.

(..)"

Por su parte el artículo 104 regula las dilaciones por causa no imputable a la Administración:

"Artículo 104. Dilaciones por causa no imputable a la Administración.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

(...)"

Como ya hemos expuesto, el inicio del procedimiento Inspector tiene lugar el día 07/07/2014 mediante notificación de la comunicación de inicio teniendo lugar la notificación de los acuerdos de liquidación el 30/06/2016. Por tanto, transcurren 724 días desde la notificación de inicio hasta el fin del procedimiento. En el cómputo del plazo del procedimiento inspector, la Inspección no computa las siguientes dilaciones por causa no imputable a la Administración e interrupciones justificadas:

MOTIVO	INICIO	FIN	DÍAS BRUTOS	DÍAS NETOS ACUMULADOS
No aportar documentación	28/08/2014	11/11/2015	441	441
No aportar documentación	21/11/2015	20/01/2016	61	0
Retraso comparecencia	13/02/2016	31/03/2016	47	0
Solicitud información autoridades maltesas e italianas	20/02/2016	26/06/2016	126	0
Solicitud colaboraciones autoridades suizas	30/07/2016	05/02/2017	189	86

Hay solapamientos entre los distintas dilaciones e interrupciones, por lo que los días netos acumulados suman un total de **527 días** (del 28/08/2014 al 05/02/2016).

Respecto a los **requisitos** que deben cumplir estas dilaciones e interrupciones para no computarse en el plazo del procedimiento inspector, tal y como señala el TEAR de Cataluña, este Tribunal se ha pronunciado en la **Resolución de fecha 21 de marzo de 2018 (RG 4957/14)** en la cual, aplicando el criterio adoptado por el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 11 de diciembre de 2017 (rec. cas. unificación doctrina nº 3175/2016), concluye, respecto al **retraso en la aportación de documentación**, que para que esta circunstancia se pueda calificar como dilación imputable al obligado tributario es necesario que la Inspección razone no sólo la concreta documentación que falta por aportar en cada dilación, sino también los motivos por los cuales dicha no aportación incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. Respecto de los **aplazamientos e incomparecencias** este mismo **TEAC ha manifestado en la Resolución de 8 de febrero de 2018 (R.G. 00/02831/2015)**, que en supuestos de aplazamiento de la comparecencia solicitados por el propio obligado tributario la motivación de la dilación está ínsita en la propia solicitud, es connatural a ella, esto es, la dilación imputable al contribuyente queda justificada por la propia solicitud de éste, en la que pide el aplazamiento de las actuaciones o comparecencias a una fecha posterior. No resultarían necesarias, en consecuencia, mayores motivaciones por parte de la Administración más allá de la acreditación de la existencia de la solicitud de aplazamiento en sí y de su término.

En primer lugar, analizaremos la primera dilación **relativa a la no aportación de documentación de 441 días**, pues es la principal ya que el resto se solapa dentro de la misma. Esta se encuentra motivada en el acuerdo de liquidación en las páginas 30 y siguientes (el subrayado es nuestro):

"La justificación de dichos periodos de dilación no imputables a la Administración Tributaria y de interrupción justificada se encuentra en los Antecedentes de Hecho. Sin embargo, a continuación se explica en mayor detalle el contenido de la dilación 1 por la importancia radical que tiene en el cómputo global de duración de las actuaciones de comprobación:

En la comunicación de inicio se solicita al obligado tributario la aportación, entre otra, de la siguiente documentación:

"- Contratos:

*(...) De **cesión de derechos de imagen** en los que haya participado o en los que haya asumido algún compromiso y que estuviesen vigentes en los ejercicios comprobados".*

*En diligencia nº1, de fecha 24/07/2014, se fijaba como próxima fecha para comparecer en las oficinas de la Inspección el día 27/08/2014. En esta fecha sólo se aportan las cesiones hechas directamente por el Sr. **Axy**, pero la Inspección le aclara que tiene constancia por la prensa de la existencia de campañas de publicidad de entidades en las que participa el obligado tributario y que también solicitaba estos contratos. Deberían haberse aportado el 24/07/2014, pero si en esa fecha no se entendía exactamente lo que pedía la Inspección, después de la aclaración debía aportarlos sin ningún género de dudas (es decir, debía aportarlos el 27/08/2014).*

*El representante autorizado aportó mediante correo electrónico de fecha 19/09/2014 parte de la documentación solicitada. En particular, aportaron los contratos suscritos con **LM** y **JK**, así como la justificación de la diferencia existente entre las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio y del IRPF.*

Por tanto, prima facie, el obligado tributario fue aportado la documentación solicitada en las siguientes visitas y básicamente incluye:

- Cesión de derechos del Sr. **Axy** a **XZ**.
- Cesión de **XZ** a **JK** y **LM**.
- Cesión de derechos de **XZ** a **TW**.
- Asunción por parte de **TW** de los derechos cedidos por el Sr. **Axy** al **CLUB_1**.

En virtud de estos contratos se realizan unas actuaciones de inspección que se describen más adelante y que llevan a la Inspección a la conclusión de que en **TW** no se están declarando todos los ingresos derivados de los contratos anteriores.

Esta circunstancia se evidencia por completo al analizarse las declaraciones presentadas por **TW** en **PAIS_2**, aportadas finalmente el día 08/06/2015.

La Inspección tres días después, en comunicación de 11/06/2015 (notificada el 17/06/2015), pone de manifiesto esta circunstancia al representante del contribuyente, pidiéndole que aclare el motivo:

"Se hace constar que en esa declaración sólo se mencionan como ingresos 727.125 euros, que corresponden a la cesión de derechos de imagen el **CLUB_1**, pero no parece incluir ningún importe de **JK** ni de **LM**, cuando ambas empresas tenían contrato en vigor en ese ejercicio.

La Inspección pregunta por qué".

En escrito de 29/07/2015, el representante del contribuyente señala que:

"En efecto, el motivo es que los contratos de estas dos entidades fueron firmados con **XZ** Ltda y la cesión de los derechos de imagen a **TW** no afectó a los contratos formalizados con anterioridad con **XZ** Ltda".

No obstante, esta circunstancia, de una trascendencia clave en el expediente, no se puso de manifiesto al aportarse la documentación que se solicitaba en la comunicación de inicio y se reiteró en la diligencia nº 1.

A este respecto, cuando se lee el contrato de cesión de **XZ** a **TW**, puede observarse que esta afirmación (de que sólo se produce una cesión o subrogación parcial, que no incluía a los contratos formalizados con anterioridad al 2011 por **XZ**) no se recoge en el contrato aportado, el cual señala:

"El contrato principal respecto del cual se produce la subrogación es el contrato en virtud del cual el Sr. **Axy** cede sus derechos de imagen a **XZ** en el año 2008, no la cesión al **CLUB_1** de 2011."

En ningún momento se limita el objeto de la cesión para afirmar que los contratos suscritos por **XZ** con anterioridad a 2011 siguen domiciliados en **XZ**.

Dada la discrepancia entre la nueva información aportada y la que se entregó en las primeras visitas, la Inspección solicitó al obligado tributario (comunicación de 02/09/2015) que se acreditase el pago de los correspondientes impuestos en **PAIS_1**.

El representante del contribuyente contestó el 07/10/2015 y al facilitar información de las operaciones de **PAIS_1**, informa de facturas emitidas a otras entidades sobre las que no se había dicho nada anteriormente al informar de los contratos en vigor.

El 09/10/2015 la Inspección recordó al representante que le había solicitado todos los contratos ya el 24/07/2014 y le reiteró la solicitud de que los aportase:

"1-. Se hace constar que entre las facturas emitidas constan facturas emitidas a **GH PAIS_1** y **GH-CC** de las que no se aportó el/los contratos correspondientes solicitados en la diligencia de 24/07/2014. Se reitera la solicitud de aportación de estos contratos.

Se solicita igualmente la aportación de los contratos con **NP SA** y con **DDF PAIS_1 LIMITADA**.

(...)"

Finalmente, el obligado tributario aportó el 11/11/2015 los contratos de los que no se había informado hasta entonces.

En primer lugar, como se verá más adelante, **TW** no presentó declaraciones en **PAIS_2** hasta que la Inspección solicitó justificación de sus operaciones. Por tanto no pudo constatar que **TW** no había declarado los ingresos de **LM** y **JK** hasta el día 08/06/2015. En consecuencia, hasta ese momento la Inspección no pudo solicitar aclaración de la discrepancia entre las cantidades generadas por los derechos de imagen y las cantidades declaradas, pues el expediente conformado hasta el momento presentaba un vacío ocasionado por la propia inacción del obligado tributario.

En segundo lugar, la Inspección actuaba bajo la hipótesis de que **TW** era titular de la totalidad de los derechos de imagen del Sr. **Axy**, porque el representante del contribuyente aportó un contrato de subrogación según el cual **XZ** se los había cedido. Sin embargo, de la información aportada los días 29/07/2015, 07/10/2015 y

11/11/2015, resultó que el comportamiento de XZ y TW no respetaba ese contrato aportado, pues una parte muy sustancial de los derechos de imagen siguieron siendo cobrados por la entidad PAIS 1.

Parece sugerir el representante en el texto reproducido más arriba que debe entenderse la existencia de una cláusula implícita de que la cesión sólo afecta a los contratos ya firmados; sin embargo, eso no se deduce de la lectura del contrato ni se había señalado antes.

El contrato de cesión dice expresamente:

(...)

Recordemos que se dice expresamente que el contrato principal es el de 2008, no la cesión de 2011.

Como se verá más adelante en la regularización, la diferencia entre rentas no declaradas en PAIS_2 hasta el inicio de las actuaciones y rentas declaradas en PAIS_1 desde antes es crucial para determinar la propuesta del equipo de Inspección.

No es una cuestión de detalle, sino un elemento sustancial, pues el incumplimiento sistemático de las cesiones presuntamente realizadas constituye sin duda uno de los elementos esenciales que permiten declarar la existencia de simulación en ambas cesiones ¿la realizada en 2008 a XZ y la realizada en 2011 a TW-.

La dilación por lo tanto no deriva strictu sensu del retraso en la aportación de la documentación en sí misma, como del hecho de que se efectuó una aportación incompleta y no veraz en todos sus elementos, de forma que se orientaron las actuaciones en el sentido de que TW se había subrogado en la posición de XZ y no declaraba la totalidad de rentas obtenidas.

Sólo cuando más de un año después se aportó de forma completa y veraz la información solicitada en la comunicación de inicio (y cuyo contenido se aclaró en la diligencia nº 1) se pone de manifiesto que ni los contratos aportados eran todos los que estaban en vigor (pues existían más que no habían sido aportados) ni se respeta el contenido de los que habían sido aportados (pues XZ conserva de hecho contratos a pesar de que la subrogación de TW era, formalmente, por la totalidad de los derechos de imagen), puede la Inspección realizar las actuaciones que llevan a formular la regularización y, en definitiva, practicar la oportuna liquidación.

Es decir, la Inspección trabajó más de un año en una dirección equivocada porque la información facilitada por el representante del contribuyente era incompleta e incorrecta, viéndose obligada a subsanar este problema cuando más de un año después recibe la información correcta.

Por todo lo expuesto, la Inspección considera que el contribuyente ha dilatado la duración de estas actuaciones al no aportar y justificar desde un principio lo que se le pidió en la comunicación de inicio y cuyo contenido se le aclaró en la diligencia nº 1. Es por ello que la falta de aportación de documentación que origina la dilación sólo se computa, siguiendo un criterio prudente, desde la siguiente visita a que la aclaración tiene lugar (aclaración contenido de la documentación solicitada:24/07; siguiente visita: 27/08)."

A la vista de lo expuesto, este Tribunal considera que la Inspección ha detallado de forma concreta y precisa el retraso de la documentación requerida y las consecuencias que tuvo en el procedimiento inspector, llevando a los actuarios a una vía de análisis que finalmente resultó incorrecta y que se solventó con la aportación completa de la documentación que tuvo lugar el 11/11/2015. Por tanto, **esta motivación cumple con los requisitos exigidos por este Tribunal y los manifestados por el TS en su Sentencia de 11 de diciembre de 2017 (Rec. Núm. 3175/2016).**

Al estar debidamente justificada la dilación de 411 días esta no se debe computar en el plazo del procedimiento inspector, finalizando este, por tanto, en **313 días (724- 411), plazo inferior a 12 meses. A partir de aquí, resulta innecesario analizar la suficiente motivación del resto de dilaciones e interrupciones, pues la mayoría se solapan con la principal y, en todo caso, el procedimiento inspector finalizó en plazo.** Por tanto, no es que el TEAR de Cataluña no analizase improcedentemente las interrupciones justificadas, sino que no es necesario entrar a conocerlas pues con el análisis de la dilación relativa a los 411 días resulta claro que el procedimiento inspector finalizó en plazo.

Respecto a la **posible prescripción alegada por el contribuyente** derivada de la posible superación del plazo de 12 meses y la falta de acto formal de reanudación de actuaciones, una vez hemos concluido que la Inspección no superó el plazo de 12 meses, esta alegación queda vacía de fundamento pues al no haber superado el plazo no es necesario un acto formal de reanudación de actuaciones como siguiente hito interruptivo de la prescripción, quedando interrumpida la prescripción desde la fecha de inicio del procedimiento inspector, esto es, el 07/07/2014.

Los plazos de prescripción se encuentran previstos en el **artículo 66 de la LGT**:

"Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los **cuatro años** los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) *El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*

d) *El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."*

Respecto al **cómputo del plazo**, el **artículo 67 LGT** señala que este se inicia el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación:

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

(...)"

Por tanto, a fecha de inicio del procedimiento inspector (07/07/2014) no se encuentra prescrito el derecho a liquidar de la Administración para los ejercicios 2012 y 2013.

En consecuencia, procede **desestimar** las alegaciones de la parte reclamante en este punto.

Cuarto.

Una vez analizadas las cuestiones procedimentales, y habiendo determinado que no se ha producido la prescripción del derecho a liquidar de la Administración para los ejercicios 2012 y 2013, pasaremos a analizar las cuestiones de fondo. **El núcleo fundamental de las reclamación consiste en determinar la concurrencia de simulación relativa en el contrato de cesión de derechos de imagen entre el reclamante y la sociedad XZ.**

La Inspección recaba una serie de indicios por los que llega a la conclusión de que el contrato de cesión de derechos de imagen entre el reclamante y la sociedad vinculada **XZ** adolece de simulación relativa, siendo el negocio simulado la cesión de los derechos de imagen y el negocio disimulado la prestación de servicios de **XZ** al reclamante en la gestión de derechos de imagen. En base a esta conclusión, regulariza la situación tributaria del contribuyente imputándole como rendimientos de actividades económicas los ingresos percibidos por **XZ** en concepto de cesión de derechos de imagen (pues entiende que el reclamante cuenta con medios propios para la ordenación de la actividad en los términos del artículo 21 LIRPF) y valorando los gastos de la actividad (negocio disimulado de gestión de derechos de imagen) a través del régimen de operaciones vinculadas utilizando el método del coste incrementado.

El reclamante por su parte sostiene que el contrato de cesión de derechos de imagen no adolece de simulación, siendo la actividad desarrollada por **XZ** real. Considera que la simulación no ha sido suficientemente probada por la Inspección. Para apoyar su argumentación cita la Sentencia de la Audiencia Provincial 672/2019 de 25 de Noviembre en la que se determinó que no concurría simulación absoluta en la cesión de derechos de imagen para un supuesto de hecho que, afirma, es análogo al suyo. Asimismo, cuestiona el método de valoración utilizado por la Inspección a través del régimen de operaciones vinculadas, pues si un negocio simulado no existe, este no es susceptible de valoración.

El planteamiento de la Inspección impone acudir de inicio a lo dispuesto por el **artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria**, según el cual:

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

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

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito), dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. La cuestión está subsumida en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1.275 y 1.276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa. En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o disimulado, si lo hay, y reúne todos los requisitos materiales y formales para su validez.

En su **Resolución de 15 de diciembre de 2020 (RG 4029/2017)** señala este Tribunal los siguientes elementos que deben concurrir para poder llegar a la conclusión de la existencia de simulación:

"- Por un lado, la existencia de un acuerdo simulatorio, es decir, la existencia de un acuerdo entre dos partes dotado de apariencia real.

- Por otro lado, la existencia de una finalidad de engaño, haciendo creer a los terceros en la realidad del acuerdo simulatorio en el que se contiene un negocio que no existe.

Además, de los dos citados elementos que se encuentran claramente entrecruzados se deriva la existencia de una divergencia consciente entre la voluntad declarada y la voluntad interna de las partes."

Para la aplicación de la figura de la simulación es necesario que la **inspección haya probado debidamente que ésta se ha producido**. En este sentido, en su sentencia de **22 de febrero de 2010 (recurso nº 1089/2005)**, la **Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo**, remitiéndose a una anterior de 20 de septiembre de 2005, recoge que:

"En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil.

En el Derecho tributario, la Ley 25/1995 da una nueva redacción al artículo 25 de la LGT/1963, introduciendo en el Derecho Tributario la regulación de la simulación. ...

La novedad era solamente relativa, porque tradicionalmente, en nuestro ordenamiento jurídico existía el principio de la calificación, incorporado en la legislación del antiguo Impuesto de Derechos Reales ..., de donde pasó a la LGT/1963 como exigencias incorporadas a los artículos 25 y 28.2 LGT/1963. ...

En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria.

Así lo reconoce la propia resolución del TEARR originariamente impugnada cuando afirma (fundamento jurídico octavo) que "de acuerdo con los artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria [LGT/1963] y 1214 del CC, la existencia de simulación es un hecho cuya carga de la prueba pesa sobre quien la afirma. En efecto, las cuestiones de hecho se imponen sobre las de derecho y <<la causa simulandi>> debe acreditarla quien la alega, en este caso la Administración tributaria".

La simulación o el negocio jurídico simulado tiene, por tanto, un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia. En este sentido se ha pronunciado tanto la doctrina de esta Sala (Cfr. SSTS de 7 de noviembre de 1998, 2 de noviembre de 2002, 11 de mayo y 25 de octubre de 2004 y 7 de junio de 2005) como, sobre todo, la de la Sala 1ª de este Alto Tribunal, señalando que "El resultado de esa valoración es como se tiene declarado por la jurisprudencia (sentencias de 10 de julio de 2002, la de 3 de octubre de 2002 y 2 de febrero 21 de julio y 25 de septiembre de 2003, por solo citar algunas de las más recientes), una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica. ...

A estos efectos, debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del Estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra."

Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la **prueba de la simulación encierra una gran dificultad**, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en **presunciones** que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. En este sentido, la **sentencia de la misma Sala de 11 de febrero de 2005**, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que,

*"la doctrina de esta Sala admite como suficiente la **prueba de presunciones**, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria."*

La misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de mayo de 2010, advierte que:

"A estos efectos debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra".

A estos efectos, el **artículo 108 de la Ley 58/2003**, General Tributaria, bajo el epígrafe "Presunciones en materia tributaria", dispone que:

1. *"Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.*

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

A esta cuestión se refiere expresamente, a efectos de determinar la existencia de simulación, la **Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 25 de noviembre de 2019, dictada en el recurso de casación 874/2017**, cuando determina (la negrita es de este TEAC):

"La simulación viene regulada en el artículo 16 de la Ley 58/2003 General Tributaria pues, en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

Es negocio simulado, según la más reconocida opinión de los civilistas, aquel que contiene una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y con acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio que no existe o que es distinto del verdaderamente realizado.

Así las cosas, la cuestión de fondo no es otra que la existencia y prueba de la simulación apreciada por la Inspección. A tal efecto, como hemos dicho reiteradamente:

- **La "causa simulandi" debe acreditarla la Administración, que es quien invoca la simulación, si bien ésta no se caracteriza por su evidencia, pues se mueve en el ámbito de la intención de las partes, por lo que generalmente habrá que acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación.**

- **La presunción es una prueba por indicios en la que el criterio humano, al igual que ocurre en el campo de las presunciones legales, parte de un hecho conocido para llegar a demostrar el desconocido, exigiendo una actividad intelectual que demuestre el enlace preciso y directo existente entre ambos. Y ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico tributaria. En este sentido, tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos:**

a) **Seriedad**, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable;

b) **Precisión**, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y

c) **Concordancia**, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión."

Quinto.

Visto lo anterior, en el presente caso nos encontramos ante un escenario con **tres partes**:

a) La sociedad **XZ (XZ)**, de la cuál el reclamante es socio mayoritario (99%) y administrador, estando domiciliada en **PAIS_1**.

El reclamante cede el derecho a la explotación de su imagen a **XZ** en contrato de .../2008 por un periodo de 10 años prorrogable automáticamente por periodos de 5 años. El precio de la cesión es de 150.000 USD pagadero en una sola cuota antes de .../2015.

En el periodo en comprobación la sociedad **XZ** cedió los derechos de imagen del jugador a las siguientes entidades en los términos expuestos en los antecedentes de hecho:

• **LM DE PAIS_1 LIMITADA**

- JK PAIS_1 LIMITADA
- GH PAIS_1, S.A. y GH-CC PAIS_1, S.A.

b) El propio **reclamante**, el cuál en el ejercicio 2012 y 2013 mantiene una relación laboral con el **CLUB_1**. El reclamante cede al **CLUB_1** los derechos relativos a su imagen colectiva y parcialmente individual en contrato de .../2011. Esta cesión tiene lugar en nombre propio pese a que en ese momento los derechos se encontraban cedidos a la sociedad **XZ**.

c) La sociedad **TW (TW)**, de la cuál el reclamante es igualmente socio mayoritario (99%) estando domiciliada en **CIUDAD_2 (PAIS_2)**.

La sociedad **XZ** cede su posición jurídica en los contratos de cesión de derechos a la explotación de la imagen del reclamante a la entidad **TW**, en virtud de contrato de .../2011.

El reclamante informó al **CLUB_1** de la subrogación de **TW** en la posición jurídica de **XZ** siendo **TW** quién emitió las correspondientes facturas al **CLUB_1**. No obstante esta subrogación, la sociedad **XZ** siguió facturando por la cesión de derechos de imagen a las entidades **PAIS_1** durante los ejercicios objeto de comprobación.

Señalar que la **operativa a analizar es la posible simulación en la cesión de derechos de imagen del reclamante a XZ** (la que dió lugar a la facturación de los ingresos procedentes de marcas **PAIS_1**), ya que la posterior subrogación de **TW** (la que sustenta la facturación de los derechos de imagen satisfechos por el **CLUB_1**) ha sido objeto de denuncia penal por presunto Delito contra la Hacienda Pública

Sexto.

Respecto de los indicios que son recabados por la Inspección para probar la simulación.

Como ya hemos adelantado, la Inspección recaba una serie de indicios con el fin de construir un relato lógico que cree el enlace preciso y directo que exige la ley y la jurisprudencia para probar la simulación en el contrato de cesión de derechos de imagen entre el reclamante y **XZ**. **Estos indicios vienen descritos en la página 54 y siguientes del acuerdo de liquidación, siendo, en síntesis, los siguientes:**

a) Irracionalidad de la contraprestación pactada (página 54):

El reclamante pactó una cantidad de 150.000 USD por un periodo de 10 años (15.000 USD anuales) la cuál resulta manifiestamente irrisoria si se tiene en cuenta el importe en el que valoraba la prensa al jugador en esa época y su proyección profesional.

b) Ineficacia de la contraprestación pactada (página 56):

El contrato de cesión establecía que los 150.000 USD pagaderos en una sola cuota antes de 30/05/2015. Esta contraprestación no llegó a ser satisfecha nunca tal y como reconoció el representante del reclamante en diligencia nº2.

c) Inconcreción del contrato y desequilibrio contractual entre las partes en cuanto a la rescisión del contrato (página 57):

No se establecen cláusulas que regulen de forma detallada las relaciones entre cedente y cesionario, utilizando formas genéricas sobre cómo debe comportarse el jugador, cosa poco común en este tipo de contratos, que suelen incluir cláusulas específicas sobre los días en los que se puede requerir al jugar para la explotación de su imagen, sobre quién soporta los gastos de desplazamiento del jugador o cláusulas en caso de lesión del jugador.

Por otra parte de las cláusulas contractuales se deduce un importante desequilibrio entre las partes, pues mientras **XZ** puede rescindir el contrato con una antelación de 90 días, no se hace mención expresa a que el reclamante pueda rescindir el contrato anticipadamente.

d) Incongruencia en la conducta del reclamante (página 59):

El reclamante cede al **CLUB_1** los derechos relativos a su imagen colectiva y parcialmente individual en contrato de .../2011. Esta cesión tiene lugar en nombre propio pese a que en ese momento los derechos se encontraban cedidos a la sociedad **XZ**.

En concreto en el mencionado contrato de cesión al **CLUB_1** se estipula lo siguiente: el jugador "*manifiesta ser a día de hoy titular sin ninguna merma, restricción o limitación, de sus derechos de imagen*" en la cláusula "*Manifiestan II*". Asimismo, en la cláusula "*OCTAVO*" se señala de nuevo que "*el JUGADOR declara, bajo su responsabilidad, que es titular en exclusiva de sus derechos de imagen*".

A pesar de la incompatibilidad manifiesta que el contrato del .../2011 supone respecto del contrato de cesión de derechos a **XZ** no consta que esta entidad ejerciera ninguna acción de reclamación o protesta. En la firma de dicho contrato estaban presentes las dos personas con facultad de representación de la sociedad **XZ**, lo que descarta la posibilidad de un error.

e) Incongruencia respecto de la conducta de TW (página 61):

Pese a que el .../2011 la entidad **TW** se subroga en la posición jurídica de **XZ**, esta última sigue facturando los servicios relacionados con **PAIS_1** como si fuera su titular, facturando **TW** las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen al **CLUB_1**.

f) Desconocimiento por parte de la Administración española de la existencia de XZ (página 61):

El reclamante en sus declaraciones fiscales modelo 714 (Impuesto sobre el Patrimonio) y 720 (Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) omite que sea titular de participaciones en la sociedad **XZ**.

Frente a estos indicios, **la Administración considera plenamente acredita la simulación, manifestándose en los siguientes términos:**

*"Todos los indicios indicados cumplen con los requisitos expuestos de pluralidad de los mismos y de estar basados en hechos probados, y permiten, a través de un proceso mental razonado acorde a las reglas del criterio humano, presumir que la cesión de los derechos de imagen del Sr. **Axy** a la entidad **XZ** es un negocio simulado.*

*Pues bien, a la vista de los hechos expuestos, la Inspección considera plenamente acreditada la existencia de simulación, no solo porque el negocio realmente desarrollado es distinto del pretendido por las partes (**XZ** presta ciertos servicios al Sr. **Axy** respecto de los derechos de imagen, pero en ningún caso es titular de los mismos), sino porque exista una voluntad por las partes de crear dicha apariencia (tal y como ha sido analizado) y no una mera discrepancia sobre sus efectos jurídicos."*

Séptimo.

Respecto a la valoración de la prueba de simulación:

A juicio de este Tribunal, **la Inspección ha realizado un relato consistente que permite llegar a la conclusión de la existencia de simulación relativa en el contrato de cesión de derechos de imagen del reclamante a XZ**. La Inspección ha probado suficientemente la irracionalidad de las cláusulas contractuales y la conducta contradictoria tanto del reclamante como de la entidad, que permiten llegar a la conclusión lógica de que el verdadero titular de los derechos de imagen ha sido siempre el reclamante prestando la sociedad **XZ** un conjunto de servicios para la gestión de estos derechos.

Dicho esto, una vez concluido la suficiencia probatoria por parte de la Inspección, procede al reclamante por el **principio de facilidad probatoria** destruir este relato lógico.

El reclamante únicamente sostiene que la "*sociedad existe, presta servicios, cobra por hacerlos y los declara*", por lo que, al no haber ocultación fáctica no habría simulación. Pues bien, hemos de recordar que la Administración no aprecia que el contrato adolezca de una simulación absoluta, sino *relativa*, lo cuál en el caso que nos ocupa es de esencial relevancia, pues no es que exista una causa falsa o ilícita en el contrato, sino que la causa aparente es simulada, siendo la causa contractual otra distinta a la expresada por las partes, creando por tanto un negocio aparente. Esto es de vital importancia, pues **el reclamante basa sus alegaciones en la afirmación de que la sociedad efectivamente realizaba una actividad, cosa que no se pone en duda por la Administración ni por este Tribunal, pero no aporta prueba alguna de la verdadera cesión de estos derechos a la sociedad XZ**, cayendo en importantes contradicciones que no hacen más que poner de manifiesto que es el verdadero titular de tales derechos.

Por todo lo anterior, este Tribunal considera que el reclamante no aporta más que una mera explicación carente de sustrato probatorio alguno y que por tanto, resulta insuficiente para destruir el relato lógico creado por la Inspección a través de la **prueba indiciaria, la cuál consideramos idónea y suficiente para probar la simulación relativa en la cesión de derechos de imagen a la sociedad XZ**.

Respecto a la **Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid sec.30 de 25 de noviembre de 2019 (Rec. 1014/2018)** invocada por el reclamante pues entiende que se trata de un supuesto de hecho análogo al suyo propio en el cuál la AP entendió que no había simulación, señalar que en el caso analizado por la AP se trataba de dilucidar si había existido una simulación absoluta en la cesión de derecho de imagen de un futbolista a sociedad radicada en **REGION_1**, es decir, se trataba de esclarecer si había una causa falsa o ilícita. En ese caso, la AP entendió que no había causa falsa pues la sociedad realmente realizaba una actividad, se había pactado una contraprestación

conforme a mercado y la conducta de las partes era conforme a esta cesión. En el caso que nos ocupa, como ya hemos expuesto, la situación fáctica es completamente diferente, ya que la conducta de las partes es coherente con la inexistencia (pese a haberse formalizado) de la cesión de los derechos de imagen del jugador a **XZ**, ya que se fijó un precio muy alejado del de mercado, precio que ni siquiera se llegó a pagar, y las partes desconocieron por completo de dicho contrato al ceder una parte de la explotación de su imagen al **CLUB_1**.

En relación a los hechos anteriormente expuestos, es preciso señalar que la Inspección llevó a Delito Fiscal la operatoria por la cuál el reclamante facturaba los derechos de imagen satisfechos por el **CLUB_1** a través de la sociedad **TW** la cuál se subrogaba en la posición jurídica de **XZ**. Pues bien, la Audiencia Provincial de Barcelona dictó sentencia de fecha ... de 2018 (Rec. .../2018) por la que se condena al reclamante por dos delitos contra la Hacienda Pública declarando como hecho probado, **por conformidad del reclamante prestada en el juicio oral**, la simulación en la cesión de los derechos de imagen del jugador a **XZ** y **TW** en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"Sin embargo, a partir de las actuaciones inspectoras realizadas por la Agencia Tributaria se desprende que la cesión de los derechos de imagen del futbolista a **XZ** y **TW** consistió en una simulación encaminada a defraudar a la Hacienda Pública española, teniendo por objeto exclusivo el residenciar los rendimientos procedentes de los derechos de imagen en una sociedad de manera que los mismos quedaban sujetos a unos tipos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades menores que los que resultarían aplicables respecto a los que graban la renta de las personas físicas. Dicha práctica, perfectamente legal cuando las rentas corresponden realmente a la sociedad que ha adquirido tales derechos, deviene defraudatoria cuando la cesión de los derechos no es más que una simple apariencia fundamentada en un negocio jurídico simulado, y cuya verdadera finalidad es eludir total o parcialmente el pago de los impuestos que realmente corresponden a las rentas procedentes de los mismos, tal y como sucedió en el presente caso. A ello coadyuvaban dos circunstancias que ponen de manifiesto la finalidad claramente defraudatoria de la operación:

- El hecho de que se residenciaron los rendimientos en un territorio en el que las sociedades que satisfacen las rentas no están obligadas a informar de las cantidades satisfechas, lo que dificultaba el control sobre su falta de declaración. En este sentido, **TW** , presentó sus declaraciones en **PAIS_2** con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras y, en el caso de las rentas correspondientes al ejercicio 2012, lo hizo fuera de plazo, lo que resulta un hecho indiciario de que se residenciaron las rentas en la sociedad de **PAIS_2** con la intención de no declararlas.

- La ocultación a la administración tributaria española de la participación del Sr. **Axy** (con un porcentaje cercano al 100%) en las sociedades cesionarias de sus derechos de imagen. En este sentido, aunque el Sr. **Axy** presentó Declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio de 2012 y 2013 y la Declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero correspondiente al ejercicio 2012, omitiendo en todas ellas, cualquier referencia a sus participaciones en **XZ** y **TW** .

Por consiguiente, quedaría acreditado que la cesión de los derechos de imagen del jugador a **XZ** y **TW** es puramente simulada, por lo que los rendimientos satisfechos por el **CLUB_1** como consecuencia de la explotación comercial de tales derechos corresponden realmente al obligado tributario y, por lo tanto, deben incluirse en la declaración de renta del Sr. **Axy**."

Si bien el reclamante en su escrito de alegaciones considera que los hechos declarados probados en esta Sentencia no afectan a la posible simulación en el contrato celebrado entre el reclamante y **XZ**, es claro que la declaración de simulación del contrato de subrogación con **TW** es consecuencia directa de la simulación en el primer contrato de cesión de derechos de imagen a **XZ**, y así lo expresa la AP al señalar expresamente que "quedaría acreditado que la cesión de los derechos de imagen del jugador a **XZ** y **TW** es puramente simulada".

A la vista de la apreciación por el Tribunal Penal de simulación en la cesión de derechos del reclamante a **XZ** (previa a la posterior cesión de **XZ** a **TW**), no queda más que confirmar por este Tribunal la **conurrencia de simulación al resultar esta probada en Sentencia Penal condenatoria**.

Octavo.

Respecto a la utilización del método de valoración a mercado a través del régimen de operaciones vinculadas:

Una vez hemos concluido la existencia de simulación en la cesión de derechos de imagen del reclamante a **XZ** procede analizar la valoración realizada por la Inspección en sede del IRPF del reclamante. La Inspección le imputa como rendimientos de actividades económicas los ingresos percibidos por **XZ** en concepto de cesión de derechos de imagen (pues entiende que el reclamante cuenta con medios propios para la ordenación de la actividad

en los términos del artículo 21 LIRPF) y valora los gastos de la actividad (negocio disimulado de gestión de derechos de imagen) a través del régimen de operaciones vinculadas utilizando el método del coste incrementado.

Respecto a esta valoración, el reclamante señala la incongruencia de la Administración, pues si declara el negocio como simulado no podría valorar este a través del régimen de operaciones vinculadas, pues si un negocio simulado no existe, este no es susceptible de valoración.

Pues bien, a la vista del acuerdo de liquidación no es que la Administración caiga en una contradicción al declarar la simulación y posteriormente valore la operativa a través del régimen de operaciones vinculadas, sino que la utilización de este último es consecuencia de la declaración del primero.

Así la Administración entiende la existencia de una simulación relativa, es decir, la expresión por parte de las partes de una causa contractual distinta a la que verdaderamente esconde su voluntad negocial, existiendo dos tipos de negocio:

- Negocio simulado: el que formal y aparentemente celebran las partes. En este caso, la cesión de los derechos de imagen del reclamante a **XZ**.
- Negocio disimulado: el verdadero negocio encubierto. La prestación de servicios de en la gestión de los derechos de imagen de **XZ** al reclamante.

Las razones por las que ha considerado la Inspección la existencia de simulación relativa frente a la absoluta (que fue declarada en el contrato de subrogación de **TW** en la posición jurídica de **XZ**), es la existencia de una mínima estructura en **XZ** que se pone de manifiesto en su cuenta de resultados con un porcentaje de gasto sobre ingresos del 15,88% para el ejercicio 2012 y 5,72 para el ejercicio 2013. Además la sociedad **XZ** (a diferencia de **TW**) si presentaba sus declaraciones de impuestos en **PAIS_1** y tributaba a un 20%.

La declaración de simulación relativa no impide que el negocio disimulado no despliegue sus efectos, si no que, por el contrario, es precisamente este negocio el que debe ser tenido en cuenta para valorar la verdadera operativa entre las partes desplegando sus efectos en el ámbito tributario.

De esta forma, la declaración de simulación supone que los ingresos obtenidos por **XZ** son realmente obtenidos que el reclamante que es el verdadero titular de sus derechos de imagen, siendo imputados como rendimientos de actividades económicas al contar el reclamante con una ordenación de medios en los términos del artículo 21 LIRPF (por ejemplo, tiene capacidad de contratación de terceros, cosa que no sucede en el caso de derechos de imagen procedentes del club de fútbol). Al tener estas rentas la consideración de rendimientos de actividades económicas, la norma permite la deducción de gastos de la actividad para la determinación del rendimiento neto y es ahí dónde entra en juego el régimen de operaciones vinculadas, pues hay que valorar a mercado los servicios prestados por **XZ** al reclamante (negocio disimulado) estando estos vinculados en los términos del artículo 16.3 TRLIS.

El método de valoración utilizado por la Inspección para valorar esta operación vinculada es el del **coste incrementado aplicando a los costes en los que incurre la entidad un margen del 5% sobre costes**. Señalar que la utilización de este método no es rebatido por el reclamante, si no únicamente la utilización del régimen para valorar un negocio simulado. Además, tal y como señala el TEAR, la utilización de este método es más ventajosa pues en el caso en que se hubiese declarado una simulación absoluta no se hubiese reconocido un margen a la sociedad **XZ** y por tanto el rendimiento neto imputado al reclamante hubiese sido superior.

Por tanto, este Tribunal considera que la valoración la explotación de los derechos de imagen realizada en sede del IRPF es conforme a derecho, concurriendo una simulación relativa en el contrato de cesión celebrado entre el reclamante y la sociedad vinculada **XZ**.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la parte reclamante en este punto.

Octavo.

La última cuestión de fondo que plantea el reclamante es la **improcedencia en la imputación de rentas del trabajo y rendimientos del capital mobiliario de los pagos realizados por el CLUB_1 al agente del jugador**:

La Inspección considera plenamente probados una serie de indicios que permiten concluir que los servicios prestados por el agente tenían como destinatario al propio jugador y no al **CLUB_1**, estando por tanto ante un supuesto de simulación en los términos del artículo 16 LGT en la celebración de los contratos entre el **CLUB_1** y las sociedades a través de las cuáles factura el agente del jugador.

El reclamante argumenta que el Sr. **Bts** ha actuado como intermediario entre ambas partes. Invoca una interpretación evolutiva del Reglamento de Agentes de Jugadores vigente en los años objeto de reclamación y derogado el 1 de abril de 2015, pues el actual Reglamento sobre las Relaciones con Intermediarios publicado por la FIFA permite que el club y el jugador contraten los servicios de un mismo intermediario. De otra parte, sostiene que carece de sentido calificar como simulados los contratos celebrados entre el **CLUB_1** y las sociedades a través de

las cuáles factura el agente, igual que adolece de rigor alterar la calificación de los hechos mediante una singular aplicación del artículo 13 LGT.

El TEAR de Cataluña resuelve esta cuestión en aplicación de la **resolución de 10 de julio de 2019 (RG 00/03458/2017) de este Tribunal** en la cuál se reitera el criterio de la resolución de 11 de junio de 2019 (RG 00/1866/2017) por la que se establece lo siguiente:

"Los importes satisfechos por el Club de fútbol a agentes y/o representantes de jugadores deben considerarse efectuados por cuenta de éstos, dado que los agentes prestan sus servicios a los deportistas, que se beneficiaron de ellos, y no al Club de fútbol, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA hasta 1 de abril de 2015 en que fue modificado. Constatada la inexistencia de enriquecimiento injusto a favor de la Administración, se confirma la procedencia de retención, sobre dichos importes, a cuenta del IRPF de los jugadores."

Este Tribunal apoya su conclusión en lo siguientes argumentos:

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

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

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

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

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

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

(...)

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

En consecuencia, siendo indiscutible que la doble representación está prohibida, cuando un agente de jugadores interviene lo hará bien en representación e interés del jugador o bien en representación e interés del Club. Por lo tanto, hemos de determinar si los pagos regularizados a los agentes se deben a la prestación de sus servicios a los jugadores de fútbol o bien, como pretende la reclamante, a unas labores adicionales que habrían de ser

pagadas por el Club que demanda dichos servicios. Se observa que la interesada prescinde absolutamente de que, tal como se constata en la documentación del expediente, en términos generales, los agentes intervienen en los contratos celebrados entre el Club y los futbolistas (con el ya referido régimen de incompatibilidad normativa que las partes deben respetar) y obtienen una remuneración vinculada a la de los jugadores y que se condiciona a la permanencia de los mismos en el Club. Por el contrario, es de destacar que el importe percibido por los agentes, sin embargo, es totalmente independiente de su buen quehacer en defensa de los intereses del Club al que, según la tesis de la entidad, prestan sus servicios.

(...)

De manera que una vez que este Tribunal considera 1º) que las comisiones percibidas durante los períodos comprobados por los representantes lo fueron por su labor intermediadora en la negociación de los contratos suscritos entre el Club de fútbol y los jugadores, y 2º) Que en dichas operaciones los representantes actuaron como agentes de los jugadores, habiendo asumido el Club de fútbol la obligación de retribuirles en nombre y por cuenta de los futbolistas.

En consecuencia, este TEAC, confirmando el criterio de la Inspección, entiende que dichos pagos, realizados por el Club a los agentes, representan claramente un beneficio para los futbolistas, por cuanto les han evitado tener que retribuir a sus agentes por los servicios prestados en las operaciones antes mencionadas. En conclusión, resulta lógica la imputación de renta a los futbolistas por los pagos satisfechos a los agentes, ya que en definitiva los servicios prestados se referían a elementos que evidentemente afectaron y beneficiaron a los deportistas."

En definitiva, este Tribunal entiende que en aplicación del artículo 18.9 RAJ, es incompatible que un agente pueda actuar en beneficio de ambas partes pues incurriría en un conflicto de intereses. Una vez probado que se trata del agente del jugador (por ejemplo, a través de contratos federativos), se entiende que dichos pagos han sido realizados en beneficio del jugador y por tanto es correcta su imputación al reclamante. Esta es **precisamente la situación de hecho en la que se encuentra el reclamante, pues el contrato entre el jugador y el agente se regía por lo que establecía el RAJ vigente hasta el 1 de abril de 2015**. Esta postura ha sido mantenida en sentencias de la Audiencia Nacional entendiendo que concurre **simulación** en la celebración de los contratos.

Es precisamente la **simulación** el instrumento jurídico utilizado por la Inspección para regularizar tales pagos, recabando una serie de indicios que construyen un relato lógico por el que se llega a la conclusión de simulación en la celebración de tales contratos al ser el beneficiario efectivo de los servicios del agente el jugar. Como ya hemos expuesto en fundamentos de derecho anterior, la prueba de simulación se basa en la prueba indiciaria, recayendo en la Administración la carga de la prueba. Estos **indicios vienen descritos en la página 78 y siguientes** del acuerdo de liquidación, siendo los siguientes (resumen de este Tribunal):

a) Inadecuación del contrato suscrito por el agente con el CLUB_1 y la normativa FIFA (página 78):

El contrato es incompatible con la normativa FIFA vigente en el momento de su celebración siendo esta conocida por las partes.

Además se establece una retribución variable del 5% en función de los honorarios percibidos por el jugador, forma de retribución propia de los agentes de jugadores.

b) Ausencia de sentido económico del contrato suscrito entre el CLUB_1 y el Sr. Bts (página 81):

La descripción de funciones a las que se obliga el Sr. **Bts** carecen de sentido alguno, pues se limitan a velar por el cumplimiento de los compromisos alcanzados por el jugador cuando estos ya vienen descritos en el contrato de trabajo entre el **CLUB_1** y el jugador.

c) Información en medios de comunicación (página 81):

Son numerosas las noticias en prensa en las que se hace referencia expresa a que el Sr. **Bts** es el agente del jugador.

En base a estos indicios, **la Inspección concluye lo siguiente** (el subrayado es nuestro):

*"Pues bien, a la vista de los hechos expuestos, la Inspección considera plenamente acreditada la existencia de simulación relativa, no solo porque el negocio realmente desarrollado es distinto del pretendido por las partes (el agente presta sus servicios al Sr. **Axy**, no al **CLUB_1**), sino porque exista una voluntad por las partes de crear dicha apariencia (tal y como ha sido analizado) y no una mera discrepancia sobre sus efectos jurídicos. La finalidad de esta forma de proceder no es otra que eludir el coste fiscal de esta operación."*

Una vez expuestos los indicios recabados por la Inspección, procede por este Tribunal concluir si la concatenación de los mismos lleva a construir un relato lógico que permita establecer un núcleo directo y preciso entre estos hechos ya probados por la Inspección, y lo que pretende probar, esto es, la simulación en la celebración de los contratos.

A juicio de este Tribunal, **la Inspección ha probado suficientemente que el señor Bts actuaba como representante del jugador en los años objeto de comprobación y que por tanto actuaba en interés del mismo, siendo incompatible que a su vez actuase en interés del CLUB_1.** Como contraprestación a sus servicios, es obligatoria su remuneración por parte del jugador, cosa que no ha sucedido, siendo las únicas retribuciones percibidas las satisfechas por el **CLUB_1**.

Dicho esto, una vez concluido la suficiencia probatoria por parte de la Inspección, procede al reclamante por el **principio de facilidad probatoria** destruir este relato lógico.

El reclamante únicamente sostiene que los servicios prestados son de intermediación en beneficio de ambas partes, sin aportar prueba alguna sobre la realidad de los servicios prestados en beneficio del **CLUB_1** ni retribuciones satisfechas por el reclamante, cuando ha sido suficientemente probado por la Inspección que el agente ha actuado en interés del jugador.

Por todo lo anterior, este Tribunal considera que el reclamante no aporta más que una mera explicación carente de sustrato probatorio alguno y que por tanto, resulta insuficiente para destruir el relato lógico creado por la Inspección a través de la prueba indiciaria, la cuál como ya hemos concluido en este mismo fundamento de derecho, consideramos idónea y suficiente.

Por último, señalar i que el reclamante basa sus alegaciones en este punto en la aplicación por la Inspección y el TEAR de Cataluña del artículo 13 LGT cuando no es la calificación el instrumento jurídico utilizado por la Inspección, sino la simulación recogida en el artículo 16 LGT.

Por todos estos motivos, este TEAC **desestima** la alegación del reclamante, considerando suficientemente probada por parte la Inspección la concurrencia de simulación.

Décimo.

Por último, en cuanto a la improcedencia de la sanción impuesta por ausencia del elemento subjetivo.

La Administración impone sanciona al reclamante por infracción tipificada en el artículo 191 LGT en relación *"dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo."*

Sostiene el reclamante la improcedencia de la sanción en tanto la simulación no ha sido suficientemente probada por la Inspección y por tanto no concurre el elemento subjetivo del dolo, culpa o negligencia necesarios para la imposición de sanción.

Pues bien, partiendo de que la simulación ya ha sido probada por la Inspección precedentemente, **el acuerdo de imposición de sanción desarrolla la justificación del elemento subjetivo en la página 32 y siguiendo del acuerdo de imposición de sanción.** Así, el acuerdo de imposición de sanción concluye, que (el subrayado es nuestro) :

"En el presente caso, el sujeto infractor, aunque debía conocer su obligación fiscal de presentar sus autoliquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la correcta determinación de la cuantía de la deuda tributaria e ingresarla en el lugar y en las formas establecidas, incumplió las obligaciones anteriores.

Dicho incumplimiento deriva de toda una serie de conductas en las que debe apreciarse cuando menos culpa en su proceder por las circunstancias que concurren en cada una de ellas y que a continuación se analizan detalladamente.

(...)

Por otro lado, el obligado tributario ubicó los rendimientos derivados de la cesión de sus derechos de imagen en sede de la entidad PAIS 1 XZ (de la que es socio mayoritario y administrador), cuando realmente los derechos nunca fueron cedidos efectivamente por el jugador a la citada entidad y por tanto, debieron ser incluidos en sus respectivas autoliquidaciones del IRPF (en el Acuerdo de liquidación se ha declarado la existencia de simulación relativa). Con ello, el obligado tributario, al radicar los ingresos de la cesión y explotación de sus derechos de imagen en sede de la sociedad PAIS 1, ha conseguido un ahorro efectivo de la tributación (la sociedad PAIS 1 tributó por esos ingresos al tipo del 20%, mientras que la correcta tributación de tales rendimientos del socio implica someterse al tipo marginal del IRPF, que resulta notablemente superior).

El contrato de cesión de derechos de imagen no se corresponde con la realidad, puesto que dicha cesión nunca se produjo, sino que los servicios que realmente prestaba la citada entidad eran de apoyo o administrativo, pero en ningún caso derivados de la cesión por parte del jugador de dichos derechos de imagen.

Esta forma de proceder supone la concurrencia de culpa en su actuación, puesto que pese a que tales rendimientos tributaron efectivamente en PAIS 1, lo cierto es que los mismos debieron ser declarados por el Sr. Axy en sus autoliquidaciones del IRPF, debiendo ser consciente de su obligación de incluir la totalidad de sus rendimientos en las mismas y tributar por la renta mundial.

Ahora bien, se debe poner de manifiesto que estos hechos no se incluyen entre los regularizados en la propuesta de liquidación vinculada al delito y denunciados ante el Ministerio Fiscal por la posible comisión de delito fiscal, puesto que las rentas han tributado efectivamente en PAIS 1, sin que se aprecie una intención de ocultar las mismas, sino de ubicarlas en sede societaria para obtener un ahorro en su tributación

(...).

Por último, el obligado tampoco declaró las rentas derivadas de los pagos realizados en su nombre por el CLUB 1 a su agente, D. Bts, por los servicios prestados en virtud del contrato de representación y gestión suscrito entre el Sr. Bts y el CLUB 1, a través de sus sociedades.

En el presente caso, en las negociaciones para la contratación del obligado tributario por el CLUB_1, en representación del obligado tributario intervino su agente o representante (a través de sus sociedades), correspondiendo en consecuencia el pago de la retribución de los servicios del agente al obligado tributario, su cliente y en cuya representación e interés interviene.

No obstante, las retribuciones de los servicios del agente por su intervención en dichas negociaciones en representación e interés del obligado tributario, fueron satisfechas por el club de fútbol en nombre y por cuenta del obligado tributario.

La única razón para que el CLUB 1 acceda a satisfacer la retribución por unos servicios de los que no es destinatario sino que se realizan a favor del Sr. Axy por la negociación de sus contratos con el club (tanto el contrato de trabajo como el contrato por cesión de derechos de imagen), es porque dichos pagos se hagan en nombre y por cuenta del jugador. Así, siendo habitual que la retribución de los jugadores de fútbol se negocie en términos netos, el jugador y el club acuerdan que la retribución del representante de aquél sea satisfecha directamente por el CLUB_1. Esto es, en lugar de incluir en la nómina al jugador el importe total que debe satisfacerle el club, por su relación laboral o, en su caso, por la cesión de los derechos de imagen, la parte que el jugador debe destinar al pago de su representante se excluye del importe que el club declara pagar al futbolista, entregándose directamente al representante de éste.

De ello se concluye que el pago de las comisiones que satisface el CLUB 1 al Sr. Bts (que actúa en representación de la entidad FFG LTD en el contrato de gestión y representación de 2011 y de la entidad GGH PAIS_1 LIMITADA en el contrato suscrito en 2013) por cuenta del Sr. Axy constituyen rendimientos del trabajo satisfechos por el club al jugador (aproximadamente en un 85%) y rendimientos del capital mobiliario por cesión de los derechos de imagen (aproximadamente en un 15%), toda vez que el agente intermedió tanto en el contrato de trabajo como en el contrato de cesión de derechos de imagen al CLUB_1 y que las retribuciones pagadas por el CLUB_1 al jugador representaban aproximadamente dichos porcentajes (algo que no es casualidad, sino que es el importe máximo que el artículo 92 de la Ley del IRPF permite sin dar lugar a imputaciones por derechos de imagen).

Conociendo el jugador que el Sr. Bts (actuando a través de sus sociedades) es su representante y que debe satisfacerle el importe de sus servicios, debe conocer que si estos servicios son pagados por su cuenta por el CLUB 1, los mismos forman parte de sus rendimientos de trabajo personal y de sus rendimientos del capital mobiliario. Asimismo, como sujeto pasivo del IRPF, el Sr. Axy debe conocer la obligación de incluir en su declaración la totalidad de los rendimientos obtenidos (aunque no se incluyeran en los certificados de retenciones que su pagador le comunicaba), por lo que su conducta, no incluyendo entre los rendimientos del trabajo las retribuciones implícitamente percibidas del club mediante las retribuciones que éste satisfizo a su agente por cuenta del Sr. Axy (retribuciones que el club nunca hubiese satisfecho sin el acuerdo o consentimiento previo del obligado tributario), debe considerarse culpable, sin que dicha conducta pueda considerarse amparada en ninguna interpretación razonable de la norma.

(...)

Se estima, por tanto, que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT"

En este punto debe traerse a colación el juicio que reiteradamente hace el TS sobre la estrecha relación entre la simulación y la culpabilidad. Así, el TS establece en el Fundamento jurídico SEGUNDO de la Sentencia 3473/2022, de 27 de septiembre, que se remite a al Fundamento Jurídico CUARTO de la STS de 7 de diciembre de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 380/2020 que (la negrita y subrayado son de este TEAC) :

"En cualquier caso, la conclusión que se impone para dilucidar este recurso de casación es como sigue:

1) La simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos -tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años-, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición (inconciliable con la simulación). Si la Sala a quo apreciase factores o signos en la conducta de que el sancionado actuaba en la creencia de obrar correctamente, como afirma, la única posibilidad lícita que le permitía la ley era la de recalificar los negocios examinados, abandonando su inclusión entre los simulados.

Antes al contrario, se viene a acuñar en la sentencia una especie de "simulación objetiva", en tanto se alude a "...que las sociedades constituían una simulación, en el sentido de que carecían de estructura real, también considera que no puede desprenderse de ello una conducta dolosamente elusiva". En tal expresión se declara al unísono que había sociedades que constituían una simulación (sic), es decir, que carecían de estructura real, no obstante lo cual se excluye, al mismo tiempo, que de tal estructura simulada derive una conducta dolosamente elusiva.

En la reunión de ambas afirmaciones antagónicas, la Sala sentenciadora incurre, a nuestro juicio, en una contradicción insalvable, pues **o bien no hay simulación -cuya presencia no es negada por el Tribunal de instancia al calificar los hechos, de forma coincidente con el TEAR de Cataluña- o, de haberla, no puede ser tal apreciación indiferente a efectos sancionadores, ni cometerse por mera negligencia o por virtud de caso fortuito.**

2) La simulación negocial -institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática (art. 16 LGT), en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles- es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición -si se mantiene a fortiori la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar-.

De tal antítesis se deriva que hayamos considerado, en la doctrina anterior -que ahora se completa y extiende-, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT para neutralizar la imposición de una **sanción tributaria** por hechos en que ha concurrido **simulación**. Y ahora reiteramos tal doctrina, afirmando que no cabe acogerse a un error de prohibición -de naturaleza invencible- para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados, en la sentencia, como simulados, a menos que tal calificación pudiera excepcionalmente ser revisada con ocasión de un recurso de casación, y así lo hubiera pretendido el recurrente, lo que no es el caso.

(...)"

El Fundamento Jurídico TERCERO de la STS 3473/2022 concluye que (la negrita es de este TEAC) :

"Ello no significa -esto dicho en términos generales, sin vinculación con este particular asunto- que no por ello toda conducta en que concurra simulación deba ser inexorablemente sancionada y no pueda ser impugnada con todas las garantías el acuerdo sancionador en tal caso. **Lo que significa es que no se podrán hacer valer frente a la legalidad de tales actos, cuando deriven, es de repetir, de la realización de conductas que se consideren simuladas, con ocasión de su impugnación administrativa y judicial, determinados motivos que consideramos incompatibles de suyo con la simulación y con el elemento intelectual del dolo o intención del que resulta inseparable**, lo que no significa que no puedan ser aducidos, en el caso de que se trate, otros motivos jurídicos relativos al procedimiento sancionador o a la legalidad de la sanción misma (prescripción, incompetencia, motivación, proporcionalidad, etc.)".

A la luz del acuerdo sancionador impugnado y de la jurisprudencia existente, este TEAC concluye que, como indica el TS, la simulación, sea absoluta o relativa, trae consigo de forma inherente la concurrencia del elemento subjetivo, por lo que una vez probada suficientemente la existencia de simulación, se excluye incluso cualquier tipo de eximente de responsabilidad previsto en el artículo 179 LGT.

Por tanto, concluye este Tribunal que la motivación del elemento subjetivo está correcta y completamente realizada, compartiendo el juicio de concurrencia de culpabilidad que en él se formula, completamente fundamentado a la vista de la jurisprudencia del TS.

Por último, si bien no es alegado por el obligado tributario, es preciso hacer mención a la reciente **STS de 11/04/2023 (rec. nº. 7272/2021)** ha señalado: "A los efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de las sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de **cuota líquida**, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados".

Tanto cuando se dictó el acuerdo sancionador como cuando se dictó la resolución del TEAR objeto del recurso de alzada que nos ocupa, no se había producido el pronunciamiento del TS señalado.

En el presenta caso, el cálculo del perjuicio económico se realizó tomando en consideración la cuota diferencial. Este Tribunal ha hecho un cálculo de cuál sería el perjuicio utilizando para ello la cuota líquida, y este arrojaría resultado distinto para las sanciones del ejercicio 2012 y 2013, pues el perjuicio económico sería considerablemente inferior al calculado en el acuerdo de imposición de sanción, y por tanto el incremento de la sanción también sería inferior al calculado, de modo que debe ser recalculada la graduación de la sanción derivada del coeficiente de perjuicio económico.

Asimismo, este Tribunal conoce la **STS de 8 de junio de 2023, (rec 5002/2021)**, que establece que, en casos en los que "**se ha simulado la prestación de servicios profesionales a través de la sociedad interpuesta**", acreditándose que "**los servicios facturados por la sociedad interpuesta se prestaron directamente, por el profesional D. Amadeo, debiendo integrarse en la base imponible del contribuyente las rentas derivadas de los servicios efectivamente prestados**", la base de la sanción a imponer al socio se corresponderá a la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la cantidad ingresada por la sociedad interpuesta.

Explica la STS, en el fundamento jurídico QUINTO (la negrita es de este TEAC):

"Pues bien, partiendo de la diferenciación contemplada, la respuesta no puede ser la misma cuando estamos ante operaciones vinculadas, respecto de los casos de simulación, en cuanto a la determinación de la base sobre la que calcular la sanción a imponer.

(...)

En definitiva, estamos ante un supuesto de confusión de sujetos pasivos, esto es, desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad Lud, SL materialmente son la misma persona, teniendo esta existencia puramente formal, utilizada instrumentalmente para obtener una ventaja fiscal ilícita por el Sr. Amadeo Si esta es la situación jurídica considerada por la Administración Tributaria a los efectos de llevar a cabo la regularización fiscal, la misma consideración ha de tener presente la Administración respecto de todos los efectos derivados, incluido, claro está, las consecuencias sancionadoras.

(...)

La infracción por la que se castiga al Sr. Amadeo no se entiende sino en referencia y relación con la conducta fiscal de Lud SL, la autoliquidación por el IRPF en los ejercicios que nos ocupa es el resultado de las atribuciones de renta que se hacen respectivamente a favor del Sr. Amadeo y a favor de la entidad Lud SL, la cual autoliquidada y tributa por el impuesto sobre sociedades; lo cual, una vez que interviene la inspección de los tributos y se procede a la regularización, pasa necesariamente por considerar la improcedencia de esta por haber liquidado indebidamente por dicho impuesto. Siguiendo la construcción jurídica que hace la AEAT sobre la base de la simulación, de la confusión de sujetos pasivos, sobre la inexistencia material y meramente instrumental de Lud SL, el Sr. Amadeo, en puridad, autoliquidó por IRPF y por el impuesto sobre sociedades, aunque formalmente la misma fuera realizada por la entidad Lud SL.

(...) Cuando, como sucede en este caso, el mismo sujeto ha autoliquidado e ingresado en dos impuestos diferentes en referencia a lo que en puridad es la misma deuda tributaria, como bien apunta la parte recurrida, la claridad que se desprende de la literalidad del art. 191 in fine desaparece, siendo necesario integrarlo, en tanto que habiendo ingresado por IRPF y por impuesto sobre sociedades, la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el impuesto sobre sociedades, porque sólo así se determina en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública,"

Continúa el Fundamento jurídico SEXTO fijando la doctrina sobre la materia, en los siguientes términos (la negrita es de este TEAC):

"(...) Calificada la conducta del Sr. Amadeo en este caso como muy grave, art. 191.3, lo que no se discute y en lo que no entramos por razones obvia, por concurrir simulación, art. 16 de la LGT, llevando a cabo la regularización sobre la base de inexistencia material de la entidad interpuesta, de carácter meramente instrumental, de suerte que fue el Sr. Amadeo, como tal, el que autoliquidó e ingresó en el IRPF y, como la entidad, en el impuesto sobre sociedades, sin que haya duda que en este caso el perjuicio económico para la Hacienda Pública se limitó a la diferencia entre lo que debió de ingresar por IRPF, menos lo ya ingresado por el impuesto sobre sociedades; el art. 191.1 in fine, debe interpretarse para estos supuestos, en el sentido de que la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas."

Por lo tanto, la doctrina del Tribunal Supremo expuesta se limita a casos en los que se haya declarado simulada la interposición de una sociedad considerando que su actividad corresponde al socio en cuya base imponible se integran las rentas facturadas por la interpuesta, esto es, a casos en los que "**desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad Lud, SL materialmente son la misma persona**". Sólo en ello se justifica atender a que "**el perjuicio económico para la Hacienda Pública se limitó a la diferencia entre lo que debió de ingresar por IRPF,**

menos lo ya ingresado por el impuesto sobre sociedades", por lo que la base de la sanción será "la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas".

No obstante, el presente caso es distinto. La simulación apreciada por la Inspección no se produjo en la interposición de la sociedad, sino en el contrato de cesión de derechos de imagen celebrado por el reclamante con ella. **No se ha declarado simulada la interposición de una sociedad, considerando que su actividad corresponde al socio, de modo que no estamos en un caso en el que "desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad Lud, SL materialmente son la misma persona"**, por lo que no se dan las premisas que llevaron a la sentencia citada a tener en cuenta en la base de la sanción impuesta al socio lo pagado por la sociedad a la Hacienda española.

Por todos estos motivos, este TEAC **estima en parte** la alegación del reclamante, considerando culpable la conducta infractora, **debiendo, no obstante, recalcular la graduación de la sanción derivada del coeficiente de perjuicio económico, y con ello el importe de la sanción para el ejercicio 2012 y 2013.**

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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