

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 27 Dic. 2017, Rec. 78/2016

Ponente: Martín Valero, Ana Isabel.

LA LEY 197770/2017

ECLI: ES:AN:2017:5436

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Ingresos computables de futbolista profesional. Contrato de cesión de los derechos de imagen del jugador, de titularidad compartida y retribuciones por rendimientos del trabajo. Imputación al jugador de las retribuciones por derechos de imagen percibidos. Liquidación precedente. La Administración no le ha imputado los rendimientos porque los contratos sean simulados, ni ha cuestionado la validez de la cesión de los derechos de imagen, sino que, en aplicación del régimen legal, y al superar los rendimientos derivados de los derechos de imagen el 15% de las retribuciones legales, ha imputado las retribuciones totales al jugador según lo dispuesto en el artículo 93 TRLIRPF. Ganancias patrimoniales injustificadas. Calificación de la Inspección correcta.

La Audiencia Nacional desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC sobre liquidación por el IRPF, ejercicios 2004 a 2007.

**A Favor: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.
En Contra: CONTRIBUYENTE.**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000078 / 2016

Tipo de Recurso:PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:00538/2016

Demandante: D. Jesus Miguel

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente IIma. Sra.: Dª. ANA MARTÍN VALERO

SENTENCIA Nº:

IIma. Sra. Presidente:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a veintisiete de diciembre de dos mil diecisiete.

La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo **número 78/2016**, interpuesto por **D. Jesus Miguel**, representado por el Procurador D. Francisco José Abajo Abril y asistido de la Letrada D^a Cristina Paloma Martí contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de fecha 2 de diciembre de 2015, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, de 19 de diciembre de 2011, en reclamaciones interpuestas frente a los acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2004 a 2007, y los acuerdos de imposición de sanción por los mismos conceptos y ejercicios; habiendo sido parte demandada en las presentes actuaciones la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el recurrente expresado en el encabezamiento se ha interpuesto ante esta Sala con fecha de 2 de febrero de 2016 recurso contencioso administrativo contra la resolución antes mencionada, acordándose mediante decreto de 5 de febrero de 2016 la incoación del proceso contencioso-administrativo, al que se dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta jurisdicción.

SEGUNDO.- La parte actora, formalizó la demanda mediante escrito presentado el 13 de julio de 2016 en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: " (...) dicte en su día Sentencia por la que estimando el Recurso interpuesto por D. Jesus Miguel contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 2/12/2015, declare nula la Resolución dictada y, con ello los Acuerdos de Liquidación y de sanción de inspección por ella confirmados por no ser conformes a Derecho, condenando a la Administración demandada a estar y pasar por este pronunciamiento y al pago de las costas procesales ".

TERCERO.- La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 20 de septiembre de 2016, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportuno, terminó suplicando la desestimación del recurso y la confirmación del acto impugnado.

CUARTO.- Presentados por las partes escritos de conclusiones, quedaron los autos conclusos de señalamiento para votación y fallo, lo que se fijó para el día 15 de noviembre de 2017, fecha en la que tuvo lugar.

QUINTO.- La cuantía del recurso se ha fijado en 573.540,33 €.

SEXTO.- En la tramitación del procedimiento se han observado las prescripciones legales excepto el plazo para dictar sentencia debido a la complejidad del asunto.

Ha sido PONENTE la Magistrada Ilma. Sra. D^a ANA MARTÍN VALERO, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- D. Jesus Miguel interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de diciembre de 2015, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, de 19 de diciembre de 2011, en reclamaciones interpuestas frente a los siguientes acuerdos:

1º) Acuerdo de liquidación de fecha 19 de noviembre de 2009, por el IRPF correspondiente a los

periodos impositivos 2004 a 2006.

2º) Acuerdo de imposición de sanciones de 19 de noviembre de 2009, por el IRPF correspondiente a los periodos impositivos 2004 a 2006.

3º) Acuerdo de liquidación de fecha 19 de noviembre de 2009, por el IRPF correspondiente al periodo impositivo 2007.

4º) Acuerdo de imposición de sanción de fecha 19 de noviembre de 2009, por el IRPF correspondiente al periodo impositivo 2007.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia desestimó las reclamaciones interpuestas frente a los Acuerdos de liquidación y sanción correspondientes a los periodos impositivos 2004 a 2006; y estimó parcialmente las reclamaciones interpuestas frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción correspondientes al periodo impositivo 2007, que anula, sin perjuicio de que se dicten otros ajustados a los pronunciamientos contenidos en los fundamentos de derecho sexto y octavo de su resolución, a efectos de que se aplique una reducción del 40% sobre la cuantía del llamado "bonus de fidelidad".

SEGUNDO.- Ta les reclamaciones derivan de dos actas de disconformidad incoadas al recurrente en fecha 8 de octubre de 2009, en las que se hace constar, en síntesis, la siguiente información:

1.- El interesado, durante los ejercicios 2004-2007 estaba sujeto a tributación en España por el concepto impositivo IRPF en calidad de contribuyente con residencia habitual en territorio español.

2.- Retribuciones percibidas del F.C Barcelona . El futbolista D. Jesus Miguel fue contratado por el F.C Barcelona el 15 de julio de 2002.

Ese mismo día el F.C Barcelona y la entidad EAGLETRON BV (con domicilio en Holanda y que luego pasó a denominarse PLAY INTERNATIONAL BV) firman un contrato de cesión de los derechos de imagen del jugador, ambas entidades acuerdan una titularidad compartida de esos derechos.

Según consta en el expediente, el jugador había firmado un contrato anterior con la sociedad holandesa en fecha 31 de febrero de 2002, por la que cedía sus derechos de imagen a EAGLETRON BV, con vigencia hasta 2012, y en el que se pactó que recibía 500.000 dólares por dicha cesión.

El 25 de agosto de 2003, el F.C. Barcelona y el Villareal Club de Fútbol SAD, firman un contrato de cesión temporal de los derechos federativos del jugador para la temporada 2003-2004. El contrato de cesión también lo firman el jugador y sus agentes, Gumersindo y Marcos . En esta misma fecha el F.C BARCELONA y PLAY INTERNATIONAL BV firman un anexo al contrato de cesión de derechos de imagen.

El 28 de agosto de 2003, el jugador y sus agentes firman un contrato de trabajo con el VILLAREAL CLUB DE FÚTBOL, SAD con una retribución de 11 mensualidades de 40.909 € cada una, más primas.

El 31 de agosto de 2004 se acuerda la prórroga de la cesión temporal para la temporada 2004-2005. Previamente, el 26 de junio de 2004, el jugador y el FC BARCELONA habían formado un nuevo contrato que modificaba sus retribuciones. No obstante, las retribuciones salariales a abonar por el FC BARCELONA se reducen en 1.000.000 €, puesto que esa retribución debía ser pagada por el VILLAREAL. El mismo día se firmó una modificación del contrato de cesión de derechos de imagen entre el FC BARCELONA y PLAY INTERNATIONAL BV, asumiendo el club la explotación exclusiva de los derechos.

En el contrato inicial con el FC BARCELONA de 15 de julio de 2002, la retribución a cobrar por EAGLETRON BV por los derechos de imagen sobre el total de retribuciones pactadas, suma de las retribuciones laborales y de los derechos de imagen, representaba para todas las temporadas el 14,995%. Al no superarse el 15% no resultaba aplicable la imputación de rentas al jugador por los pagos de derechos de imagen, de conformidad con el artículo 76 de la Ley 40/1998 (LA LEY

4419/1998) y 93 del TRLIRPF.

No obstante, a partir de la temporada 2003-2004 las cantidades abonadas por el FC BARCELONA por la cesión de los derechos de imagen superaron el límite del 15% de la suma total de las retribuciones por rentas del trabajo y por derecho de imagen. Así, el importe de las retribuciones satisfechas por el FC BARCELONA por los derechos de imagen del futbolista asciende a 419.477,38 € en el año 2004 y a 469.159,58 € en el 2005, mientras que las retribuciones laborales ascienden a 1.734.697,99 € en el año 2004 y 2.465.000 € en el 2005. De estas cuantías se desprende que la retribución por los derechos de imagen del año 2004 y 2005, representan respectivamente un 19,4728% y un 15,9896% de las retribuciones totales.

Por ello, al no alcanzar las retribuciones laborales percibidas por el futbolista el 85% de las retribuciones totales, en aplicación de los apartados 1 y 2 del art. 93 del TRLIRPF, debe imputarse las retribuciones por derechos de imagen percibidas por una sociedad holandesa como renta del propio jugador de fútbol. De conformidad con los apartados 3 y 8 del mismo artículo, dichas rentas se integran en la parte general de la base imponible y se cuantifican en 482.396,99 € por el año 2004 y 539.533,52 € por el 2005, resultado de incrementar la retribución satisfecha por los derechos de imagen en el 15% del ingreso a cuenta que el CF debió ingresar. Asimismo, el importe de esos ingresos a cuenta del 15% se dedujo como pago a cuenta en la liquidación de cada ejercicio.

También pone de manifiesto la Inspección que en la declaración de 2005 el jugador omitió las retribuciones salariales ordinarias percibidas del FC BARCELONA por un importe íntegro de 2.465.000 €. Dicha retribución con los gastos deducibles, reducciones y retenciones, según los datos facilitados por el CF pagador, se incluyen en la liquidación administrativa.

3.- Retribuciones recibidas del VILLAREAL CLUB DE FÚTBOL, SAD.

.- La Inspección consideró que existió simulación en los pagos realizados a las sociedades PLAY INTERNATIONAL BV y QUADRIS BV en concepto de intermediación en la cesión del futbolista por el FC BARCELONA y en la adquisición definitiva de sus derechos federativos, por considerar que tales pagos eran en realidad retribuciones del jugador, que se instrumentaron a través de esas dos sociedades residentes en los Países Bajos, que a su vez remitieron el dinero a cuentas bancarias en Suiza, titularidad de la sociedad BALENO, residente en Belice, descontando únicamente una comisión de un 2,5%; actuación realizada para evitar la tributación de esas rentas en España.

Se destaca que la supuesta comisión percibida por QUADRIS BV por intermediar en el traspaso definitivo del futbolista al VILLAREAL CLUB DE FÚTBOL SAD en 2005, según el contrato asciende a la elevada cifra de 3.157.446,80 €, cantidad percibida de manera fraccionada a lo largo de varios ejercicios. Al respecto, se pone de manifiesto en el acta de Inspección que el mismo día que se firma el contrato con QUADRIS BV se firma el contrato de trabajo del jugador, firmando también un agente FIFA del jugador, cuya sociedad BACK SPORTS recibe 150.000 € de honorarios profesionales por sus servicios de asesoramiento.

En consecuencia, se consideran como rentas del trabajo a integrar en la base imponible del futbolista los pagos que PLAY INTERNATIONAL BV y QUADRIS BV recibieron del VILLAREAL CLUB DE FÚTBOL, SAD. La Inspección también incoó al VILLAREAL acta por retenciones a cuenta del IRPF por las retenciones que se consideró que debían haberse aplicado sobre los pagos a PLAY INTERNATIONAL BV y QUADRIS BV, que dio lugar a la correspondiente liquidación.

En las liquidaciones de IRPF practicadas al contribuyente como presunto destinatario final de las retribuciones, la Inspección ha descontado las retenciones liquidadas y exigidas al VILLAREAL CF SAD.

.- También en relación a las retribuciones abonadas a D. Jesus Miguel , la Inspección consideró incorrecto el tratamiento de renta irregular que el VILLAREAL CF SAD aplicó a una cantidad satisfecha

en concepto de "bonus de fidelidad" devengado en 2007, por permanecer el jugador en dicho club en una fecha determinada.

4.- Otros motivos de regularización.

.- La Inspección consideró que no se había justificado el origen de los fondos utilizados para determinados ingresos en cuentas bancarias del contribuyente (concretamente 25.000 € ingresados el 29/09/2005; 24.000 € ingresados el 05/10/2005 y 15.350 € ingresados el 16/04/2007), pues la información facilitada por la Dirección General de Tráfico no concuerda con lo alegado por el contribuyente de que procedían de la venta de dos vehículos. Por ello, dichas cantidades se suman a la base liquidable de los ejercicios correspondientes.

.- Retribuciones por su participación en la selección argentina no declaradas, en los ejercicios 2005 y 2007, siendo residente en España. Las cuantías correspondientes se suman a la base imponible, al considerar que debe tributar en España por su renta mundial.

.- Retribuciones no declaradas percibidas del BOCA JUNIORS entre febrero y junio de 2007, periodo de cesión a este Club, que según la Inspección debe sumarse a la base imponible declarada en el año 2007.

.- También en el ejercicio 2007, la Inspección minoró los rendimientos negativos declarados por operaciones con valores de renta fija en moneda extranjera y ha reconocido, en su lugar, la existencia de una pérdida patrimonial compensable.

TERCERO.- El recurrente opone en su demanda los siguientes motivos de impugnación:

1.- Frente a la consideración de los pagos abonados por el VILLAREAL CF SAD a las sociedades PLAY INTERNATIONAL BV y QUADRIS BV, en concepto de intermediación en la cesión y posterior transmisión definitiva de los derechos federativos del jugador por el FC BARCELONA como retribuciones del trabajo personal:

Vulneración de los artículos 16 (LA LEY 1914/2003) y 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LA LEY 1914/2003), General Tributaria y de la jurisprudencia dictada en interpretación de los mismos por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, entre otras, de 22 de febrero de 2010 (casación nº 1089/2005 (LA LEY 8743/2010)), 10 de noviembre de 2011 (casación nº 331/2009 (LA LEY 233441/2011)), de 17 de noviembre de 2011 (casación nº 3979/2007 (LA LEY 231981/2011)), de 8 de octubre de 2012 (casación nº 7067/2010 (LA LEY 151828/2012)) y 18 de marzo de 2013 (casación nº 392/2011).

2.- Del derecho a deducir las retenciones no practicadas por el VILLAREAL CF SAD ni liquidadas por la Administración Tributaria por haber prescrito:

.- Infracción del artículo 101.5 del TRLIRPF.

.- Infracción del artículo 12 del TRLIRPF en relación con el artículo 3 del CC (LA LEY 1/1889).

.- Infracción del artículo 105 LGT en aplicación de las normas sobre la carga y valoración de la prueba.

.- Infracción de la doctrina de los actos propios de la Administración tributaria en relación con los principios de confianza legítima del administrado y de seguridad jurídica y el artículo 9.3 de la CE (LA LEY 2500/1978).

3.- De la imputación al jugador de las retribuciones por derechos de imagen percibidos por el PLAY INTERNATIONAL en aplicación del artículo 93 del TRLIRPF durante los años 2004 y 2005:

.- Vulneración del principio de congruencia procesal y de motivación de las resoluciones por infracción del artículo 89 de la LRJAPAC (LA LEY 3279/1992), del artículo 33.1 de la LJCA (LA LEY 2689/1998) y del artículo 218 de la LEC (LA LEY 58/2000).

- .- Vulneración de la tutela judicial efectiva en relación con la infracción el artículo 42.1 de la CE (LA LEY 2500/1978) .
 - .- Vulneración del principio de capacidad económica en relación con la infracción del artículo 31.1 de la CE (LA LEY 2500/1978) .
 - .- Infracción el artículo 93.3 del TRLIRPF.
 - .- Infracción del artículo 93.4 del TRLIRPF y del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición internacional en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971.
 - .- Vulneración de la doctrina y jurisprudencia sobre la simulación de los negocios jurídicos, artículos 1281 a (LA LEY 1/1889)1289 del CC (LA LEY 1/1889) sobre la interpretación de los contratos, los artículos 1274 a (LA LEY 1/1889)1277 del CC (LA LEY 1/1889) sobre la causa de los contratos y los artículos 1278 del CC (LA LEY 1/1889) sobre la eficacia de los contratos.
 - .- Infracción del artículo 108 de la LGT sobre las presunciones legales, de los artículos 16 y 105 LGT así como el artículo 386.1 de la LEC (LA LEY 58/2000) .
 - 4.- Del origen acreditado de los ingresos en el banco. Inexistencia de ganancia patrimonial:
 - .- Errónea valoración de los documentos privados en relación con la infracción de los artículos 216 (LA LEY 58/2000) y 326 de la LEC (LA LEY 58/2000) .
 - .- Infracción de los artículos 1254, 1258 de las obligaciones contractuales.
 - .- Infracción de los artículos 1445 y siguientes del Código Civil (LA LEY 1/1889) en relación con el contrato de compraventa.
 - .- Infracción de los artículos 217.1 y 217.6 sobre la carga de la prueba.
 - .- Infracción del artículo 105 de la LGT en aplicación de las normas sobre la carga y valoración de la prueba.
 - .- Vulneración de la teoría de la proximidad del objeto de la prueba.
 - .- Infracción del artículo 1227del Código Civil así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la validez de los documentos privados y la utilización del artículo por parte de la Administración.
 - 5.- De las sanciones impuestas: inexistencia de infracción tributaria y de culpabilidad. Calificación y graduación de la sanción contraria a derecho:
 - .- Infracción del artículo 191.4 en relación con el artículo 184.3.c) de la LGT y del artículo 191.3 en relación al artículo 184.2 de la LGT al no concurrir los presupuestos.
 - .- Vulneración de la doctrina jurisprudencial sobre el principio de culpabilidad en el procedimiento sancionador.
 - .- Vulneración del principio de presunción de inocencia (artículo 24.2 CE (LA LEY 2500/1978)) y su doctrina jurisprudencial en relación al procedimiento sancionador; infracción del artículo 137.1 de la LRJAPAC (LA LEY 3279/1992).
 - .- Infracción del artículo 131.3 LRJAPAC (LA LEY 3279/1992), pues la imposición de la sanción en grado máximo supone que no se han ponderado adecuadamente las circunstancias objetivas concurrentes vulnerando, por tanto, el principio de proporcionalidad que constituye un límite a la actividad sancionadora de la Administración (SSTS de 3 de junio de 2008 ;30 de marzo de 2010, recurso nº 454/09 (LA LEY 27080/2010)).
 - .- Infracción del artículo 187 LGT sobre los criterios de graduación de las sanciones tributarias.
- Pasamos a analizar cada uno de ellos.

CUARTO.- 1.- Sobre los pagos abonados por el VILLAREAL CF SAD a las sociedades PLAY INTERNATIONAL BV y QUADRIS BV, en concepto de intermediación en la cesión y posterior transmisión definitiva de los derechos federativos del jugador por el FC BARCELONA como retribuciones del trabajo personal

El TEAC, por remisión a lo declarado en su resolución de 2 de julio de 2015, relativa a la reclamación formulada por el VILLAREAL CF SAD contra la liquidación que le fue girada como entidad pagadora, describe los indicios considerados por la Inspección del siguiente modo:

"Respecto a los pagos a PLAY INTERNACIONAL BV.

-- El 25/08/2003 el VILLARREAL CF. SAD y el FC BARCELONA firman contrato de cesión temporal de los derechos federativos del jugador para la temporada 2003-2004. El contrato también lo firma el propio jugador y dos agentes personas físicas. El 31/08/2004 se firma una prórroga de dicha cesión por otra temporada más (la 2004-2005), ya prevista en el contrato inicial salvo oposición del jugador o del FC BARCELONA.

La cesión entre los clubes es gratuita y el jugador renuncia a cualquier cantidad que le pudiera corresponder en dicha cesión o en un posible traspaso posterior entre los dos clubes, si llegase a ejercitarse la opción de compra pactada.

El 28/08/2003 el jugador y el VILLARREAL CF SAD firman contrato de trabajo para la temporada 2003-2004 y el 21/07/2004 para la temporada 2004-2005.

El 28/08/2003 PLAY INTERNACIONAL BV, entidad domiciliada en Holanda, anteriormente denominada EAGLETRON, cuyo objeto social es la explotación comercial de derechos de deportistas profesionales y el VILLARREAL CF SAD, firman un contrato, por el que el CF reconoce una deuda de 730.000 euros, pagaderos de forma aplazada en 6 pagos iguales de 121.666 euros, como consecuencia de los servicios en la cesión del jugador por el FC BARCELONA.

- Ni el VILLARREAL CF SAD ni FC BARCELONA. han dado detalles sobre la supuesta intermediación de PLAY INTERNACIONAL BV aunque se les requirió para que especificaran nombre de las personas que intervinieron en el supuesto servicio prestado y descripción detallada de los trabajos o gestiones realizados, remitiéndose a lo contenido en los contratos.

- Como se ha dicho, en el contrato de cesión de 25/08/2003 intervinieron dos agentes licenciados que actuaron en nombre del jugador, por lo que no se comprende la necesidad de contratar con otra sociedad que realice la función de esos agentes.

- No existe un contrato entre el VILLARREAL CF SAD y PLAY INTERNACIONAL BV por el que se le encarga un trabajo o tarea sino que simplemente se pacta el 28/08/2003 (mismo día que se firma el contrato de trabajo con el jugador, recordemos que el contrato de cesión entre clubes ya se había firmado unos días antes el 25/08/2003) un reconocimiento de deuda. Este acuerdo de reconocimiento de deuda y las facturas emitidas por PLAY INTERNACIONAL BV hacen referencia al servicio prestado con motivo de la firma del contrato entre el jugador y el VILLARREAL CF SAD.

- Sin embargo, en las facturas emitidas por PLAY INTERNACIONAL BV, que se remiten periódicamente al VILLARREAL CF SAD, figura la mención de servicios por la temporada 2003-2004 por el contrato de 28/08/2003 concerniente a D. Jesus Miguel , descripción que parece vincularlas a la retribución periódica del futbolista.

- PLAY INTERNACIONAL BV no tiene por objeto social la intermediación según el contenido del Registro holandés. Sin embargo, la actividad de PLAY INTERNACIONAL BV (antes EAGLETRON) si es la gestión de derechos de imagen de futbolistas, derechos que no dejan de ser otra retribución de los jugadores profesionales.

- Existe un contrato entre las sociedades BALENO y EAGLETRON (luego denominada PLAY

INTERNACIONAL BV) de 07/05/2002, por el que se pacta la cesión de los derechos de explotación de los derechos de imagen, firmando, en nombre de BALENO, A Breuer que también es representante de la sociedad QUADRIS BV. BALENO residente en BELICE adquiere por 500.000 dólares el derecho a recibir los ingresos que el FC BARCELONA y Televisó de Catalunya deben de pagar en 5 años por derechos de imagen del futbolista, por una cantidad en torno a 10.000.000 de euros.

- Esta acreditado en el expediente que la retribución a satisfacer por el FC BARCELONA al jugador en la temporada 2003-2004 se reducía en 1.000.000 de euros porque se había pactado que el VILLARREAL CF SAD pagaría dicha cantidad al jugador, según manifestación realizada por el representante autorizado del jugador en la comprobación inspectora realizada respecto a D. Jesus Miguel . Las cantidades pactadas en el contrato del jugador con el FC BARCELONA eran brutas por tanto sometidas a una retención en aquel momento del 45%. Así el jugador en lugar de recibir ese 1.000.000 euros bruto del FC BARCELONA (neto hubieran sido 550.000 euros) recibe 712.000 euros que PLAY INTERNACIONAL BV transfirió a una cuenta bancaria en Suiza de la sociedad BALENO (730.000 menos un descuento de aproximadamente el 2,5%) que habitualmente era la que cobraba los derechos de imagen del jugador, obteniendo un beneficio de renunciar a jugar en el FC BARCELONA y de aceptar su cesión a un equipo de menor nivel deportivo.

El VILLARREAL CF SAD con esta operativa también obtuvo un beneficio, pagó sólo 730.000 euros en lugar del 1.000.000 de euros que hubiera tenido que abonar si hubiera pagado directamente al jugador ingresando además en la Hacienda Pública las retenciones correspondientes."

La operación relativa a QUADRIS BV, la describe el TEAC del siguiente modo:

"- El 1/07/2005, D. Jesus Miguel y el VILLARREAL CF SAD firmaron contrato de trabajo con vigencia hasta 30/06/2009.

El mismo día la sociedad holandesa QUADRIS BV y el VILLARREAL CF SAD firman contrato por el que CF reconoce una deuda con la sociedad de 3.157.446,80 euros, pagaderos en 9 plazos, el primero de 200.000 euros y el resto de 369.680,85 euros cada uno, por los supuestos servicios de intermediación en el traspaso del jugador del FC BARCELONA al VILLARREAL CF SAD.

- La información facilitada por las autoridades holandesas pone de manifiesto las relaciones entre QUADRIS BV y PLAY INTERNACIONAL BV, en cuanto los conceptos facturados son similares, intermediación en la contratación del jugador, y se ha actuado con una operativa similar, pues las cantidades pagadas por el VILLARREAL CF SAD a QUADRIS BV también se transmiten a la cuenta en Suiza de la sociedad BALENO, donde a causa del secreto bancario no se puede seguir otros posibles destinos posteriores de los fondos,

- No se ha acreditado la realidad y naturaleza de los supuestos servicios y gestiones facturados por QUADRIS BV, siendo las supuestas comisiones devengadas a dicha sociedad de cuantía muy elevada si tenemos en cuenta que la cesión entre el FC BARCELONA y el VILLARREAL CF SAD además era gratuita y se había pactado y firmado en períodos anteriores, por lo que estos importantes pagos están indudablemente vinculados con la contratación del jugador, que a la hora de firmar su contrato de trabajo tiene también en cuenta las retribuciones que va a percibir en Suiza a través de sociedades interpuestas."

Y concluye, al igual que en aquella resolución, que la prueba deductiva desarrollada por la Inspección cumple con los requisitos de seriedad, precisión y concordancia, existiendo un razonamiento entre los hechos probados y el hecho deducido basado en las elementales reglas de la lógica, mientras el contribuyente no había aclarado nada respecto de los servicios de intermediación que le habían prestado a pesar del requerimiento expreso de la Inspección, ni se aportan documentos o informes que acrediten la realidad de los trabajos y gestiones prestados, se concluye que, en definitiva, los importes facturados por QUADRIS y PLAY INTERNATIONAL suponen una retribución más por la firma el contrato laboral del jugador con el VILLAREAL, con independencia de que el pago se realice a

través de sociedades interpuestas.

En consecuencia, los pagos realizados por el VILLAREAL CF SAD a las sociedades PLAY INTERNATIONAL BV y QUADRIS BV en concepto de intermediación en la cesión del futbolista D. Jesus Miguel por el FC BARCELONA y en la posterior adquisición definitiva de los derechos federativos del jugador, eran en realidad pagos al jugador sujetos, por tanto, a la obligación de retener, y por tanto, la calificación que la Inspección realiza considerando estos pagos como retribuciones de trabajo al jugador es correcta.

QUINTO.- La parte actora discrepa de los indicios apreciados por la Administración para concluir la existencia de simulación , y señala, respecto a los servicios de intermediación en la cesión del jugador por parte de PLAY INTERNATIONAL, que:

a) Este tipo de servicios no exige elaboración de informe alguno en el que se detallen los trabajos y gestiones realizados, como pretende la Inspección. Y que aunque se admitiera la presunción, la consecuencia no sería una simulación contractual sino una insuficiente acreditación del gasto, cuestión ajena al recurrente.

b) En cuanto a la duplicidad en la prestación de servicios de intermediación al intervenir además dos agentes FIFA y la posible vinculación de PLAY INTERNATIONAL, afirma que estos indicios no son ciertos porque: 1) No consta en el expediente cuánto y de quién cobraron los "agentes licenciados del jugador", por lo que cabría perfectamente presumir que lo hicieran de la sociedad mediadora PLAY INTERNATIONAL; 2) La normativa sobre agentes FIFA es interna de dicha asociación de carácter privado, pero no puede contravenir el ordenamiento jurídico interno y comunitario, imponiendo a clubes y jugadores la actuación exclusiva a título individual de dichos agentes; 3) porque lo que denomina la Inspección "vinculación" entre el jugador y PLAY INTERNATIONAL nada tiene que ver con el concepto fiscal del término (art. 16 LIS).

c) La firma del contrato de intermediación el mismo día que el contrato de trabajo con el jugador es insuficiente para presumir la simulación, pues el encargo verbal es práctica habitual en las prestaciones de servicios típicos y recurrentes.

d) La mención en las facturas del concepto "servicios por la temporada 2003/2004 por el contrato de 28-8-2002 concerniente a Jesus Miguel " se adecúa a la lógica, pues el contrato en cuestión lo es de cesión temporal (no de transferencia del jugador) para esa temporada.

e) El objeto social de PLAY INTERNATIONAL es la "explotación comercial de los derechos de los deportistas profesionales y gestión financiera de empresas", y entre esos derechos está la posibilidad de su cesión o traspaso, y la explotación de dichos derechos incluye la mediación en su ejercicio.

f) El hecho de que en los extractos bancarios de los pagos a PLAY INTERNATIONAL conste "Royalties Riquelme" carece de relevancia jurídica, pues la descripción de la operación que los bancos hacen en los comprobantes y extractos de los movimientos de fondos carecen de relevancia administrativa o jurídica alguna. En cualquier caso, en nada afectan estos hechos a la simulación relativa que defiende la Inspección.

g) Sobre el supuesto pago de 1.000.000 de euros efectuado por el VILLAREAL CF SAD al jugador a través de la sociedad PLAY INTERNATIONAL afirma que la Inspección ha interpretado mal las manifestaciones de su representante, pues el FC BARCELONA redujo las retribuciones en esa cuantía, pero no fue asumida por el VILLAREAL CF SAD.

h) La conclusión de la Inspección de que los pagos de PLAY INTERNATIONAL a BALENO se hicieron para ocultar rendimientos al fisco holandés nada tiene que ver con la atribución al recurrente de las cantidades satisfechas por el VILLAREAL CF SAD a PLAY INTERNATIONAL.

i) La pruebas obrantes en el expediente de abonos percibidos por PLAY INTERNATIONAL en sus

cuentas bancarias, efectuados por una empresa multinacional de productos deportivos y por derechos de jugadores conocidos y por otros clubes de las ligas españolas e italiana, permite presumir que PLAY INTERNATIONAL no es una sociedad interpuesta ni controlada por el recurrente, ni existe entre ambos vinculación alguna.

j) Existe una prueba directa de que las cantidades pagadas por el VILLAREAL CF SAD a la sociedad PLAY INTERNATIONAL no son retribuciones del trabajo del jugador, cual es una carta expedida por la propia sociedad PLAY INTERNATIONAL, y aportada por la parte recurrente ante la Inspección, en la que se afirma que el jugador no tiene vinculación societaria ni es beneficiario de la misma.

k) No existe prueba o indicio alguno de que las cantidades obtenidas por PLAY INTERNATIONAL hayan sido en última instancia percibidas por el recurrente

En cuanto a los servicios de intermediación en la cesión del jugador por parte de QUADRIS, afirma que la argumentación presuntiva es inconsistente, pues al analizar esta operación, pese a realizarse dos años después (verano del 2005, cuando el jugador es traspasado definitivamente por el FC BARCELONA al VILLAREAL CF) no incorpora razonamiento o hecho alguno distinto de los empleados para justificar la simulación en la operación con PLAY INTERNATIONAL.

SEXTO.- El recurrente cuestiona los indicios en que se fundamenta la regularización, pero sigue sin justificar en qué consistieron los servicios de intermediación realizados por dichas entidades para la contratación del jugador por parte del VILLAREAL.

Aunque no sea necesaria la existencia de informes que describan los servicios prestados, y sea posible el encargo verbal, lo cierto es que no ha quedado acreditada la existencia de un contrato verbal previo a la firma del contrato, ni se ha precisado qué concretos servicios fueron encomendados a dichas entidades.

Lo único que consta son los contratos escritos que fueron firmados el mismo día que el contrato de trabajo entre el VILLAREAL y el jugador, en los que se indica que con motivo de esa firma del contrato de trabajo han prestado servicios de intermediación para la cesión del citado jugador al VILLAREAL; cesión que se había producido días antes en virtud del contrato suscrito entre el VILLAREAL y el FC BARCELONA. Pero no se han dado explicaciones de qué actuaciones fueron realizadas por las referidas sociedades en orden a la intermediación.

Tampoco se ha explicado la necesidad de que intervinieran las citadas sociedades además de los agentes FIFA que lo hicieron en representación del jugador, o el valor adicional que las mismas aportaban en orden a las gestiones para la cesión o el traspaso .

Lo cierto es que esos pagos se realizaron en el ámbito de la contratación laboral del jugador y no habiendo quedado acreditado que los mismos respondan a un concepto distinto de esa relación laboral, ha de considerarse que responden a la retribución del trabajo personal del mismo.

En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado que cuando el flujo económico sale de este circuito (el club que ostenta los derechos federativos y el que los adquiere), e interviene una compañía foránea, que nada tiene que ver con el club que ha contratado al futbolista, se presume que constituye una forma de retribuir a este último, salvo que se demuestre que los pagos tienen su causa en una relación distinta. Así se ha pronunciado en sentencias de 24 de septiembre de 2012 (rec. 3025/10 (LA LEY 150496/2012)) y 24 de marzo de 2014 (rec.3827/2010 (LA LEY 31215/2014)):

" Segundo.-Para resolver el único motivo de casación invocado debemos comenzar diciendo (a) que la Sala de instancia no cuestiona que la titularidad del derecho federativo la ostente el club o la sociedad anónima deportiva correspondiente, todo lo más añade que puede tenerla el deportista que haya formalizado contrato con ellos (FJ 10.º), y (b) que tampoco considera ilícito presumir que los destinatarios reales de los pagos efectuados por el «Salamanca SAD» pudieran ser los propios

futbolistas (FJ 11.º).

Nada distinto deriva de nuestra doctrina, porque, examinado supuestos como el de autos en otras sociedades anónimas deportivas o clubes de fútbol, hemos concluido que: (i) conforme a la legislación aplicable «los titulares de los derechos federativos son, exclusivamente, los clubes mientras dure la relación laboral con el jugador, que los mismos pueden ceder o transmitir, temporal o definitivamente, dichos derechos a otro club, siempre con consentimiento del jugador, y que, de la cantidad percibida por la cesión o traspaso, el futbolista tendrá derecho a un porcentaje que no podrá ser inferior al 15 por 100, extinguiéndose en el momento de la cesión o traspaso la relación laboral entre el jugador y el club cedente»; (ii) «[l]os cobros efectuados por los jugadores profesionales, por mediación de terceros residentes en el extranjero, deben ser considerados como rendimientos del trabajo personal, pues tiene su causa y razón de ser, precisamente, en la relación laboral que vincula al futbolista con la entidad pagadora», y (iii) no habiéndose acreditado que los pagos efectuados por el club o sociedad anónima deportiva a la persona o sociedad tercera derivaban de una relación jurídica distinta del contrato laboral celebrado con el deportista profesional, cabe legítimamente presumir que eran una parte de la retribución de éste entregada a un tercero, operación que, siendo perfectamente posible en derecho, no impide su calificación fiscal como rendimientos del trabajo del jugador [véanse por todas, con respecto a las dos primeras conclusiones reseñadas, las sentencias de 7 de octubre de 2011 (casación 2342/07 (LA LEY 218083/2011), FJ 3.º, apartado 2) y 5 de mayo de 2011 (casación 796/07 (LA LEY 71623/2011), FJ 10 .º), y con relación a la tercera, las sentencias de 2 de noviembre de 2010 (casación 5123/07 (LA LEY 199049/2010), FFJJ 3 .º y 4.º) y 19 de julio de 2010 (casación 3633/07 (LA LEY 148094/2010), FJ 3.º)].

Aclarado cuanto antecede se pone de manifiesto que la verdadera discrepancia del abogado del Estado con la sentencia impugnada se contrae a la forma en que debe operar la citada presunción [lógicamente, aunque no lo diga, ex artículo 118.2 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003): «[p]ara que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano»], porque, a su juicio, resulta suficiente que la Administración tributaria se dirigiera al «Salamanca SAD» pidiéndole la aportación de cualquier prueba documental que justificase la cesión por los futbolistas a la sociedad o al tercero del derecho a contratar sus servicios, sin que aportase documento alguno, para calificar esos pagos como rendimientos del trabajo del deportista sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas, en aplicación del artículo 24 de la Ley 18/1991 (LA LEY 1757/1991), y, por ende, sobre los que la sociedad anónima deportiva debió practicar retención, conforme al artículo 98 de la misma Ley .

Y en este planteamiento hemos de darle la razón. El curso normal es que los derechos federativos permanezcan en la titularidad del club que contrata al jugador o que los ceda a otro club, con consentimiento del deportista, quien, además, tiene derecho a recibir el 15 por 100 del importe de la operación. Cuando el flujo económico sale de este circuito e interviene una compañía foránea, que nada tiene que ver con el club que ha contratado al futbolista, se presume que constituye una forma de retribuir a este último, salvo que se demuestre que los pagos tienen su causa en una relación distinta.

Siendo así, le correspondía al club de fútbol acreditar que, pese a ello, la cesión retribuida a una entidad ajena al club o a cualquier otro de los derechos económicos derivados de los federativos no constituía una forma de retribuir el trabajo personal del deportista. Por consiguiente, la conclusión de la Sala de instancia, afirmando la inexistencia de prueba suficiente de que las cantidades abonadas por el «Salamanca SAD» fueran en realidad percibidas por los jugadores en ejecución de unos contratos firmados con esos terceros, conclusión que obtiene del hecho de que la Administración tributaria se limitase a dirigirse a dicha entidad deportiva, sin hacerlo a los jugadores para acreditar su grado de vinculación con las sociedades a las que fueron a parar los pagos, ni regularizarles, como tampoco a

esas mismas sociedades, desconoce la esencia de esa presunción, conforme deriva de la jurisprudencia de esta Sala expuesta ut supra.

A la vista de esa jurisprudencia, hemos de dar la razón al abogado del Estado cuando afirma que le bastaba a la Administración con dirigirse al «Salamanca SAD» para que aportase cualquier prueba que justificase la cesión por los futbolistas a terceros de sus derechos económicos derivados de los federativos y constatar que el mencionado club no atendió al requerimiento, para presumir que esos pagos a terceros encubrían en realidad una forma de retribuir a los jugadores sus servicios profesionales, retribución sometida al impuesto sobre la renta de las personas físicas de aquéllos y, por ende, sujeta a retención en la fuente, obligación de retención que incumbía al «Salamanca SAD».

En suma, el recurso de casación de la Administración General del Estado debe ser estimado y, resolviendo el debate tal y como ha sido suscitado, según nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley reguladora de esta jurisdicción, debemos desestimar íntegramente el recurso contencioso administrativo instado por la repetida sociedad anónima deportiva."

Siendo así, le correspondía al recurrente acreditar que los pagos realizados a una entidad ajena a la relación entre los clubes, en el ámbito de la contratación laboral del jugador, no constituía una forma de retribuir el trabajo personal de éste, lo que no ha tenido lugar en este caso dada la ausencia de explicación alguna sobre los concretos servicios de intermediación prestados por las citadas compañías. Y sin que sea suficiente para acreditar dicha circunstancia una certificación de dichas entidades manifestando que el futbolista no participa directa o indirectamente en el capital social ni ejerce cargo alguno de dirección.

En la demanda se analizan aisladamente los distintos indicios apreciados por la Administración y se considera que ninguno de ellos, por sí solo, avala las conclusiones a que se llega en el acuerdo de liquidación, pero es precisamente la valoración conjunta de todos ellos lo que permite afirmar que no ha quedado acreditado que las cantidades abonadas a las entidades PLAY INTERNATIONAL Y QUADRIS, respondan a la retribución de unos servicios de intermediación en la contratación laboral del jugador.

SÉPTIMO.- Del derecho a deducir las retenciones no practicadas por el VILLAREAL CF SAD ni liquidadas por la Administración Tributaria por haber prescrito .

La cuestión que se plantea en este apartado es el derecho a deducir las retenciones no practicadas por el VILLAREAL CF SAD, respecto del primer semestre del ejercicio 2004.

La Administración practicó liquidación al VILLAREAL CF SAD por el periodo correspondiente a julio de 2004 hasta diciembre de 2007, descontando la correspondiente retención al jugador. Sin embargo, no liquidó el primer semestre del ejercicio 2004, al estar prescrito, y por ello tampoco descontó la retención correspondiente al obligado tributario. En el acta y en el informe de disconformidad se indica que ello se realiza así de conformidad con el criterio establecido a partir de diversas sentencias del TS (entre otras, de fechas 27.02.2007 y 5.03.2008), según las cuales es necesario establecer adecuadamente una coordinación entre la obligación del retenedor y la del retenido, evitando el enriquecimiento injusto de cualquiera de las partes. En estas sentencias se parte del presupuesto de que la obligación principal del contribuyente ha sido satisfecha y se concluye que, en consecuencia, no se puede exigir la obligación al retenedor, lo que no ocurre en el presente supuesto en el que las cantidades no han sido declaradas por el contribuyente en su IRPF personal. Así, aplicando a sensu contrario esa doctrina se considera que debe tenerse en cuenta la retención exigible al VILLAREAL CF, pero no es posible admitir la deducción, en concepto de retención o ingreso a cuenta de la imposición personal del obligado tributario, de una cantidad que no ha sido liquidada y que no va a ser ingresada en el Tesoro Público por la entidad que debió practicar e ingresar dicha retención. Lo que se exige al sujeto pasivo es su deuda tributaria, de la que no cabe deducir una retención no practicada ni percibida por la Administración Tributaria. De otro modo, se produciría un

enriquecimiento injusto para el perceptor de la renta que no tributaría en la cuantía que corresponde a su impuesto personal, ni habría soportado la retención a cuenta de dicha imposición.

El TEAC señala que la Inspección ha aplicado el artículo 101.5 TRLIRPF para permitir la deducción de las cantidades liquidadas al retenedor y la razón que da para negar tal deducción en relación con las retenciones correspondientes al primer semestre de 2004 (que no fueron liquidadas por estar prescritas), es que la ausencia de retención no resulta imputable exclusivamente al retenedor, sino que también tuvo intervención el obligado principal.

Ahora bien, la Inspección no ha procedido a deducir en el IRPF del obligado principal la cuota que se le debió retener en virtud de lo dispuesto en el artículo 101.5 TRLIRPF, sino que ha descontado de la base imponible del jugador las retenciones liquidadas al retenedor, para evitar el enriquecimiento injusto de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo.

Al respecto conviene recordar que el Tribunal Supremo ha matizado, como señala la Sentencia de 28 de junio de 2013 (Rec. 3247/2010 (LA LEY 111000/2013)), que " *La doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime: Desde quienes la consideran como una obligación accesorio de otra principal, pasando por obligación dependiente de otra, hasta obligación en garantía del cumplimiento de otra. Parece evidente, que cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza* " (sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 (cas. 2400/2002 (LA LEY 11216/2007)). Y que " *el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada* " (sentencia de 16 de julio de 2008, dictada en el recurso para unificación de doctrina núm. 398/2004 (LA LEY 96541/2008)).

Pero también ha declarado que esa imposibilidad de exigir la retención para evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, es aplicable cuando el sujeto pasivo presentó la declaración en su momento y se constata que cumplió con su obligación, pero no " *cuando no consta que el sujeto pasivo hubiese liquidado por el Impuesto sobre la Renta las cantidades percibidas, lo que excluye que se pueda hablar de enriquecimiento injusto* " (Sentencias TS de 15 de septiembre de 2009 -rec. cas , núm 3766/2003- , de 1 de julio de 2008 - rec. cas. Núm. 5296/2002 (LA LEY 96531/2008) - ó 3 de noviembre de 2011 - rec. 415/2008 (LA LEY 218093/2011) -).

Por otro lado, las STS de 4 de noviembre de 2010 (rec. 4366/2005 (LA LEY 204582/2010)) y 02/12/2010 (rec. cas.31/2006 , indican en relación con el artículo 98. Dos de la Ley 18/1991 (LA LEY 1757/1991) que " *El precepto, integrado claramente en el Título X de la Ley , bajo la rúbrica de " Gestión del Impuesto" , y recogido tras las la regulación de la " obligación de declarar" (artículo 96) y de la " autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención , o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no la posterior de mismo sujeto cuando se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar* ".

Esto es de aplicación igualmente al supuesto de autos, pues, aunque la redacción del precepto no sea idéntica, lo relevante es que las previsiones del mismo son de aplicación en el momento en que el obligado principal, cuyas rentas han de ser sometidas a retención o ingreso a cuenta, presenta su

declaración, pero no cuando la regularización se efectúa posteriormente en un procedimiento de inspección que concluye con la exigencia al mismo de la obligación principal, que, en consecuencia, queda extinguida. Así, en este caso, el VILLAREAL no retuvo cantidad alguna por las cantidades abonadas a PLAY INTERNATIONAL, y que en el acuerdo de liquidación se consideran como retribuciones del trabajo del recurrente; y este tampoco incluyó en su declaración renta alguna derivada de percepción de las mismas, por lo que si ahora se le permitiera deducirse la retención en relación con el primer semestre del ejercicio 2004, cuando ya ésta no puede ser exigida al retenedor por haber prescrito, se produciría un enriquecimiento injusto para el mismo, tal y como señala el TEAC.

OCTAVO.- De la imputación al jugador de las retribuciones por derechos de imagen percibidos por el PLAY INTERNATIONAL en aplicación del artículo 93 del TRLIRPF durante los años 2004 y 2005.

El artículo 93 TRLIRPF dispone que:

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

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

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

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004) haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física

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

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

En relación con la cesión de los derechos de imagen a la entidad PLAY INTERNATIONAL, la Administración consideró que a partir de la temporada 2003-2004 las cantidades abonadas por el FC BARCELONA por la cesión de derechos de imagen superaron el límite del 15% de la suma total de las retribuciones por rentas del trabajo y por derechos de imagen. En consecuencia, al no alcanzar las retribuciones laborales del futbolista el 85%, le imputa como rendimientos del trabajo todas las cantidades percibidas por PLAY INTERNATIONAL en concepto de derechos de imagen.

NOVENO.- Son varias las cuestiones que se plantean en relación con este concepto.

En primer lugar, se alega en la demanda que la resolución del TEAC es contraria a derecho, toda vez que no se pronuncia en el fallo ni en su cuerpo sobre la pretensión formulada en la reclamación

económico administrativa sobre la existencia de un error en la liquidación administrativa, puesto que debería haberse minorado el importe correspondiente a la contraprestación obtenida por el jugador por un importe de 500.000 dólares como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen en el año 2002, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 93.3 TRLIRPF.

Es cierto que el TEAC no se pronuncia sobre esta cuestión, pero sí lo hizo el TEAR en su resolución rechazando la procedencia de la minoración, al no constar acreditado que el interesado fuera contribuyente por el IRPF en España en el ejercicio 2002, y porque, en caso de ser aceptada, la cantidad percibida en la primera cesión debería haberse restado previamente de los pagos realizados a EAGLETRON BV por los años 2002 y 2003.

En efecto, la minoración de las retribuciones en la cuantía de 500.000 dólares acordados en el contrato de cesión de los derechos de imagen suscritos entre el jugador y la entidad EAGLETRON (luego PLAY INTERNATIONAL) de 31 de febrero de 2002, requiere que éste fuera contribuyente por el IRPF cuando la percibió, circunstancia ésta que no ha quedado acreditada. El recurrente ha aportado documentación justificativa de que en el año 2002 comenzó a residir en España al iniciar su relación laboral con el FC BARCELONA y adquirió un inmueble y abrió una cuenta en una entidad bancaria, pero no ha justificado que en dicho ejercicio presentara su declaración del Impuesto sobre la Renta en España, y que, en consecuencia, fuera contribuyente por el IRPF. El hecho de que la AEAT no haya emitido certificación en relación con dicho ejercicio, al estar prescrito, no obsta que el recurrente pudiera justificar esta circunstancia por otros medios, como la aportación de la declaración del IRPF presentada respecto del mismo.

DÉCIMO.- En segundo lugar, y en relación con la imputación de las retribuciones abonadas en concepto de derechos de imagen a las sociedades cesionarias al no respetarse la regla del 85/15, invoca la infracción del principio de capacidad económica puesto que no percibió rendimientos económicos por su imagen en los ejercicios regularizados.

Este argumento supone cuestionar el régimen de imputación de los derechos de imagen legalmente establecido, y ya ha sido rechazado por el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencia de 28 de febrero de 2013 (rec. 2773/2010 (LA LEY 9205/2013)) que, si bien se refiere a la interpretación de los artículos 2. tres de la Ley 13/1996 y 76 de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998) , es aquí de aplicación, al ser análogo el régimen legal en ambos casos. El Tribunal Supremo, recogiendo jurisprudencia anterior, rechaza que dicho sistema de imputación vulnere el principio de capacidad contributiva, ex artículo 31.1 CE (LA LEY 2500/1978) , declarando:

" (...) la parte recurrente somete a la consideración de la Sala el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el régimen de imputación de los derechos de imagen de los deportistas (art. 2, apartado Tres, de la Ley 13/1996), por considerar, sustancialmente, que dicho régimen supone hacer tributar al jugador por unas rentas abonadas a la sociedad cesionaria, con infracción de la capacidad contributiva ex artículo 31.1 CE (LA LEY 2500/1978); y por considerar también que dicho régimen de imputación es arbitrario e incompatible con el artículo 9.3 CE (LA LEY 2500/1978), en la medida en que "en un contexto de libertad de pactos penaliza de forma desmesurada la explotación de su propia imagen por los futbolistas y otros deportistas con vinculación laboral, mientras que se mantiene la regla general de libertad de pactos para los deportistas autónomos (...) y, en definitiva, para las demás personas que hayan alcanzado cierta popularidad".

El artículo 9.3 CE (LA LEY 2500/1978) establece que "la Constitución garantiza (...) la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos". Y el artículo 31.1 CE (LA LEY 2500/1978) dispone que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio".

El ingreso a cuenta establecido en el artículo 2. Tres. 9, de la Ley 13/1996 ("Cuando proceda la

inclusión a que se refiere el apartado uno, la persona o entidad a que se refiere la letra c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados") se establece en relación con la imputación al contribuyente en el que concurran los requisitos relacionados en el apartado 1 del citado precepto de los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización. Tal ingreso a cuenta no comporta un "sobre coste fiscal" para la entidad con la que el contribuyente se encuentra relacionada laboralmente, a la que incumbe efectuar dicho ingreso en el caso de que la sociedad instrumental interpuesta sea no residente. Y por tal razón no se dan los presupuestos que permitieran considerar que ese ingreso a cuenta suponga una traba u obstáculo a los pagos al exterior, ni un coste adicional incompatible con la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales. Carece, por lo mismo, de virtualidad la invocación que se hace de la reforma legislativa introducida en los artículos 20 ("Subcapitalización") y 121 ("Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes") de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995).

Pues bien, un sector destacado de la doctrina afirma que el sistema de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen infringe el principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española (LA LEY 2500/1978), pues hace tributar al jugador por la renta del cesionario. En el supuesto que nos ocupa, la renta por cesión de los derechos de imagen (...) ha sido cobrada por las entidades cesionarias. La Inspección, en cambio, imputa a los jugadores dichas rentas y les imputa el 100% de la obtenida por los cesionarios, aun cuando los jugadores no participen en las entidades cesionarias o lo hagan en un porcentaje inferior al 100%. Aduce también que con ello se infringe la prohibición de la arbitrariedad (artículo 9, 3, de la Constitución Española). Respecto de tal cuestión conviene indicar, en primer lugar, que en el caso que nos ocupa, al igual que el de cualquier fórmula de transparencia fiscal, resulta que la renta gravada se imputa a una persona distinta de su perceptor formal. Y respecto de estos supuestos el Tribunal Constitucional se ha mostrado favorable a esa clase de mecanismos en su sentencia 214/94, de 14 de julio (LA LEY 9894/1994), en la que se resolvió la constitucionalidad de la Ley del IRPF de 1991 (LA LEY 1757/1991). El Tribunal Constitucional manifestaba que la imputación a los socios no era tanto un corolario del principio de capacidad económica, cuanto una técnica establecida por el legislador para reaccionar contra los efectos resultantes de la interposición de sociedades instrumentales, obstaculizando en concreto la creación de las citadas entidades destinadas a retener beneficios. Aunque existen diferencias entre uno y otro régimen de imputación, la experiencia constata que las personas o entidades cesionarias de los derechos de imagen son normalmente de favor o de conveniencia. Ahora bien, cuando ello no se produzca así, y exista un negocio entre partes independientes y se pruebe por ambos, no habrá lugar a tal imputación, por lo que no se verá infringido el principio de capacidad contributiva (...) Por otra parte, tampoco se aprecia la discriminación entre los deportistas con relación laboral y otros titulares de derechos de imagen, si se parte de que ambos casos estarían sujetos a tributación..."

DÉCIMOPRIMERO.- Es tima también el recurrente que la Administración tenía la obligación de minorar el Impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF o IS satisfecho en el extranjero por la sociedad PLAY INTERNATIONAL, en aplicación de lo previsto en el art. 93.4.1º a) TRLIRPF y el Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno de los Países Bajos para evitar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 16 de junio de 1971

El precepto invocado dispone que: " 1º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente

primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible".

Como el propio precepto indica la deducción procederá por el Impuesto satisfecho en el extranjero por la entidad no residente primera cesionaria, que sería en este caso PLAY INTERNATIONAL, ahora bien, no ha justificado que el pago de dicho Impuesto por la mencionada entidad, y en consecuencia, no hay base para acoger esta pretensión.

A estos efectos, consta en el expediente y así se pone de manifiesto en el acta, que se ofreció al interesado (diligencia 10 de junio de 2009) la posibilidad de acreditar el pago de cantidades que, según lo previsto en el artículo 93.4 TRLIRPF fueran deducibles de la liquidación, sin que justificara nada al respecto

DÉCIMOSEGUNDO.- Se afirma, asimismo, que la imputación efectuada por la Inspección le provoca una grave indefensión puesto que era materialmente imposible que el jugador pudiera haber llevado el cómputo acorde con la regla del 85/15, ya que eran importes pagados por el FC BARCELONA a PLAY INTERNATIONAL, y por tanto, información reservada y jurídicamente protegida perteneciente a la esfera privada de los contratantes, y la que él nunca tuvo acceso.

Y añade que los importes pactados por estas empresas se acordaron por temporada y no por ejercicio natural, lo que convierte en irrazonable lo pretendido por la Inspección de que el recurrente determinara para cada año natural, los importes que el FC BARCELONA debía abonar a PLAY INTERNATIONAL.

Según explica la STS de 11 de octubre de 2012 (rec. 3249/2010 (LA LEY 158791/2012)), la regla del 85/15 obliga a comparar dos cantidades:

La primera de ellas viene determinada por los rendimientos íntegros de trabajo obtenidos por la persona física (en este caso, jugador) a que se refiere el apartado primero en un período impositivo, como consecuencia de la relación laboral, mientras que la segunda viene determinada por la suma de los referidos rendimientos íntegros obtenidos como consecuencia de la relación laboral más la total contraprestación satisfecha por la persona o entidad con la que se constituye la relación laboral (en este caso, Club) para la obtención de la cesión del derecho de imagen, debiendo venir referida la cantidad igualmente a un período impositivo, con la finalidad de que los términos de comparación sean homogéneos.

Pues bien, si la primera cifra no es inferior al 85% de la segunda o, dicho de otro modo, si lo satisfecho al jugador o a una tercera persona como contraprestación por la cesión de la explotación de sus derechos de imagen, excede del 15 por 100 de la cuantía resultante de sumar dicha contraprestación a los rendimientos del trabajo satisfechos por el empleador/cesionario de tales derechos, el jugador deberá integrar en la base imponible del IRPF dicha cuantía total.

De esta forma, cuando concurren los requisitos que se han expuesto, el legislador ha diseñado un sistema que nos recuerda al de transparencia fiscal en el Impuesto de Sociedades, pues se imputan a la base imponible de la persona física (jugador) el importe de la contraprestación que el empleador/cesionario de los derechos de imagen satisface a una sociedad, primer cesionaria de esos mismos derechos, si bien con la particularidad de quedar omitidos de la imputación los demás socios de aquella.

En cambio, cuando el importe satisfecho a la persona física o a una tercera persona por la explotación de los derechos de imagen no excede del 15 por 100 antes referido, cada contraprestación tributará en función de su naturaleza jurídica: la procedente de la relación laboral, como rendimiento de trabajo y la derivada de la cesión de la explotación de derechos de imagen, como rendimientos del capital mobiliario, pues el artículo 37.3 de la Ley 18/1991, de 6 de junio (LA LEY 1757/1991), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (según redacción ordenada por

el artículo 2.2 de la Ley 37/1996), dispone que tendrán tal consideración: " g) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización." (En el mismo sentido, artículo 25.4.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LA LEY 11503/2006)).

Esa misma sentencia considera como una categoría especial de renta, " *las cantidades satisfechas por los Clubes a terceros por la utilización de la imagen de los deportistas, siempre que los rendimientos del trabajo obtenidos por éstos en el periodo sean inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos y de las cantidades percibidas de las entidades cesionarias de los derechos de imagen .* "

El artículo 93 TRLIRPF establece las cantidades que el obligado tributario debe integrar en su base imponible, sin que pueda ser excusa que se pagaron por el FC BARCELONA al PLAY INTERNATIONAL. Ello puede determinar la inexistencia de una conducta sancionable, como consideró la Inspección, pero no exonera al contribuyente de incluir tales cantidades en su base imponible.

Señala el recurrente que el importe de la cesión de derechos de imagen se pactó por temporadas y que por tanto, ignoraba la cuantía anual integrar en su declaración de la renta. En el acta y en el informe de disconformidad se indica que "dado que la imputación, de ser procedente, ha de calcularse por años naturales, y no por temporadas deportivas, es necesario comparar las cantidades efectivamente pagadas como derechos de imagen, en cada año natural (que podrían no coincidir con lo previsto en el contrato de derechos de imagen) con las retribuciones laborales por años naturales certificadas por el FC BARCELONA (que podrán ser superiores a los conceptos fijos detallados en los contratos laborales, al incluirse otras partidas: primas, incentivos, etc). En consecuencia, la Inspección procede a determinar las cantidades correspondientes a los derechos de imagen en función de las facturas anuales correspondientes a los derechos de imagen, aportadas por el FC BARCELONA.

Siendo éste el club con el que el recurrente tenía la relación laboral y el que le abonaba las retribuciones laborales, y siendo conscientes ambos de la aplicación de la regla del 85/15 es evidente que es información que deben conocer ambos, sin que pueda ser ocultada al titular de los derechos de imagen.

Así, los contratos de derechos de imagen se firman y modifican en las mismas fechas en que se firman y modifican los contratos laborales, y precisamente en este caso, su importe se calcula inicialmente para entrar dentro del límite del 15%, pero a partir del ejercicio 2003 al reducirse las retribuciones laborales del jugador y mantenerse las retribuciones correspondientes a los derechos de imagen, ese límite se supera.

DÉCIMOTERCERO.- Ar gumenta en extenso el recurrente sobre la inexistencia de simulación en los contratos de cesión de derechos de imagen, pero lo cierto es que la Administración no le ha imputado los rendimientos porque los contratos sean simulados, ni ha cuestionado la validez de la cesión de los derechos de imagen, sino que, en aplicación del régimen legal, y al superar los rendimientos derivados de los derechos de imagen el 15% de las retribuciones legales, ha imputado las retribuciones totales al jugador según lo dispuesto en el artículo 93 TRLIRPF.

DÉCIMOCUARTO. La siguiente cuestión que se plantea es la relativa a la consideración como ganancias patrimoniales injustificadas de diversos ingresos en efectivo en las cuentas bancarias del recurrente, producidos en los años 2005 y 2007.

Tales ingresos son los siguientes:

.- 29/09/2005: 25.000 €

.- 05/10/2005: 24.000 €

.- 16/04/2007: 15.350 €

Éste atribuye tales ingresos a la venta de dos vehículos. Sin embargo, como sostiene la Administración, la relación entre esos ingresos y la venta de los vehículos no ha quedado acreditada, dada la separación temporal existente entre los ingresos y las transferencias de los vehículos, según los datos que constan en la Dirección General de Tráfico. A estos efectos han de prevalecer los datos obrantes en un Registro público, frente a los documentos privados aportados por el recurrente que sólo hace prueba frente a terceros desde su incorporación a un registro público, como dispone el artículo 1227 CC (LA LEY 1/1889) .

Y resulta que, en relación con los dos primeros ingresos el contribuyente, primero manifestó que correspondían a una nómina del VILLAREAL y que no disponía de justificante. Posteriormente, cuando la Inspección le puso de manifiesto que ello no se correspondía con los pagos hechos por el VILLAREAL al futbolista en esa época, manifestó que correspondían a la venta de un vehículo Porsche Cayenne con matrícula MLR por importe de 49.000 € adquirido por el Sr. Marino . Pero según pudo comprobar la Inspección, dicho vehículo según los datos del registro de vehículos de la DGT, fue titularidad de Jesus Miguel hasta el 27/02/2007 en que fue transferido a una sociedad. Al reiterarse de nuevo al interesado la aportación de documentación que justificara el ingreso, aportó un contrato privado según el cual el vehículo fue vendido el 10/07/2005 a Jose Carlos , por 50.000 €.

Por lo que se refiere al tercer ingreso, aportó en justificación del mismo un documento de ingreso efectuado por D. Pablo Jesús , y manifestó que correspondía a la venta del vehículo Volkswagen Golf con matrícula CFD ; pero según el contrato privado de venta que aportó, dicho vehículo fue vendido el 11/02/2007 a Aurelia .

La parte actora no ha justificado las incongruencias que resultan de los hechos descritos, tanto entre las personas a que se realizan las ventas y efectúan los ingresos, como entre las fechas de venta y las de ingresos en las cuentas, y por tanto, no puede concluirse que los citados ingresos correspondan a las ventas de los vehículos con la consecuencia de que, al no haber quedado justificados los mismos, fue correcta la calificación de la Inspección como ganancias patrimoniales no justificadas.

DÉCIMOQUINTO.- De las sanciones impuestas: inexistencia de infracción tributaria y de culpabilidad. Calificación y graduación de la sanción contraria a derecho.

Niega el recurrente que hayan resultado probados los indicios apreciados por la Administración, y concluye que, en consecuencia, no ha resultado acreditado el elemento objeto de la sanción al no haberse producido el hecho típico, y no cabe imponer sanción alguna, por lo que debe ser anulada.

Los hechos sancionados son los siguientes:

Ejercicios 2004, 2005 y 2006 :

- .- pagos del VILLAREAL a PLAY INTERNATIONAL (mayor retribución laboral, en el año 2004).
- .- cantidades pagadas por el FC BARCELONA A EAGLETRON -PLAY INTERNATIONAL BV como derechos de imagen que deben integrarse en el IRPF del jugador (pero sólo se considera sancionable el año 2004)
- .- los ingresos en bancos no justificados, año 2005.
- .- ingresos obtenidos por su participación en la Selección Argentina de fútbol, año 2005.

En relación con el primer concepto se aprecia dolo o culpa y en el resto, al menos, negligencia culposa.

Ejercicio 2007 :

- .- Ingresos derivados de la participación del futbolista en la Selección argentina de fútbol, no declarados en España.

.- Ingresos obtenidos durante su cesión en el club argentino BOCA JUNIORS, no declarados en España.

.- Ingresos en bancos no justificados.

El acuerdo sancionador correspondiente al ejercicio 2007 fue anulado por el TEAR como consecuencia de la anulación del acuerdo de liquidación al que estaba vinculado, y sin perjuicio de que pudieran dictarse otros ajustados a los pronunciamientos de la resolución.

En consecuencia, sólo procede examinar el acuerdo sancionador relativo a los ejercicios 2004 a 2006, y partiendo de que se han confirmado la liquidación referida a estos ejercicios, y se ha declarado ajustada a derecho la regularización practicada por los hechos sancionados, que se han considerado probados, es evidente que concurre el hecho típico y antijurídico constitutivo de la infracción, pues el recurrente dejó de ingresar las cantidades correspondientes a dichas rentas.

La parte actora reitera los motivos de impugnación que ya esgrimió frente al acuerdo de liquidación, invocando la existencia de una calificación errónea de los hechos imputados, una labor de investigación y probatoria deficiente y una precipitación en las conclusiones basadas en conjeturas y en sospechas; argumentos que ya han sido rechazados en los fundamentos precedentes.

DÉCIMOSEXTO- En cuanto al elemento subjetivo de la sanción, afirma que no existió culpabilidad o intencionalidad en la comisión de la infracción por parte del jugador, y entiende que la motivación de la culpabilidad impuesta por negligencia simple no responde a un juicio razonable ni conforme a derecho.

Argumenta que en este caso resulta fundamental, desde la perspectiva del principio de culpabilidad, la circunstancia de que los hechos que la Inspección considera probados (la simulación negocial) no resulta de prueba directa alguna, sino de la existencia, a juicio de la Inspección, de una serie de indicios de los que deduce la citada falsedad. Por ello, la adecuada motivación de la culpabilidad hubiera exigido una valoración sobre la prueba de los hechos y sobre el grado de certeza de la existencia de los mismos, especialmente en un supuesto en el que la Inspección ha considerado acreditados los mismos por la prueba de presunciones.

Se refiere, en concreto, a la sanción derivada de la cesión de derechos de imagen por superar la regla 85/15 en relación con la cual sólo se sanciona el ejercicio 2004. Afirma que no se desprende una voluntad de defraudar en la conducta del jugador, teniendo en cuenta que las retribuciones salariales percibidas por el jugador en los años 2004 y 2005 son del 80,53 % y del 84,01 % y los importes abonados en concepto de imagen respecto del 2004 sobrepasaron e un 4,47% el margen legal del 15% permitido y, respecto al 2005 es tan solo un 0,99%. Además, se trató de un error invencible para el jugador por su desconocimiento, al no tener acceso a la información reservada ni haber participado en la operativa, también, por su imposibilidad de cálculo y determinación por año natural.

El recurrente mezcla las razones que determinaron la regularización como rendimientos del trabajo del jugador de las cantidades pagadas por el VILLAREAL a PLAY INTERNATIONAL, en las que se apreció simulación, con las razones por las que se regularizaron las retribuciones por la cesión de derechos de imagen, que no se basaron en la simulación sino en superar la regla 85/15.

No obstante, algunas de las circunstancias a que alude el recurrente para defender la improcedencia de la sanción, son precisamente las que llevaron a la Inspección a no sancionar el ejercicio 2005, pero no son aplicables al ejercicio 2004. La sanción por las retribuciones correspondientes a la cesión de los derechos de imagen sólo comprende el ejercicio 2004, precisamente por considerar que en los ejercicios siguientes no concurre culpabilidad en el jugador. El acuerdo sancionador motiva la sanción por este concepto en los siguientes términos:

" (...) En el ejercicio 2004, el hecho de superar el límite del 15% citado deriva o de que la retribución laboral del futbolista se había reducido en 1.000.000 en la modificación del contrato laboral de fecha

26.06.2004, pero no se modificó el importe de los derechos de imagen a pagar por el FC BARCELONA en la modificación del contrato de derechos de imagen de la misma fecha. Por otra parte, consta la firma del futbolista en ambos contratos (laboral y de derechos de imagen) por lo que cabe deducir su conocimiento y la ratificación de su contenido lo que conlleva la apreciación de diferente grado de responsabilidad por parte de Jesus Miguel : para el año 2004, el contribuyente conoce las cantidades que se pagan como derechos de imagen; ha podido verificar si se cumple la normativa tributaria en esta cuestión; y es responsable de presentar una declaración de IRPF que incluya estos conceptos de forma correcta. En cambio para el año 2005 no cabe apreciar un grado de participación personal del contribuyente en este tema, y aunque para aplicar la norma de imputación del art. 93 TRLIRPF tantas veces citado no es necesario ningún requisito subjetivo en el contribuyente, para sancionar sí. Por ello se estima que la conducta del contribuyente en el año 2004 es sancionable y en el año 2005 no".

Añade que, en todo caso, se vulnera el principio de proporcionalidad de la sanción en grado máximo 125% con la culpabilidad por negligencia simple que observa la Inspección. Por tanto, considera que la sanción como muy grave en atención a la utilización de medios fraudulentos para ocultar debe decaer.

La utilización de medios fraudulentos a tenor de lo establecido en el artículo 184.3 de la LGT se apreció exclusivamente en relación con el cobro de parte del rentas del trabajo recibidas del VILLAREAL CF, SAD a través de una sociedad interpuesta, PLAY INTERNATIONAL, y respecto de esta conducta se consideró que existía dolo o culpa. En el resto de los supuestos sancionados se estimó que existía negligencia simple, pero en relación con los mismos no se aplicó la agravante de utilización de medios fraudulentos Por tanto, los argumentos que ofrece la parte recurrente para rebatir la aplicación de la agravante no pueden ser aceptados, pues no se corresponden con la aplicación que la Inspección realizó de la misma.

Finalmente, por lo que se refiere a la imposición de la sanción grave del 50% por ingresos en bancos no justificados, al apreciarse perjuicio económico según lo dispuesto en el artículo 191.3 de la LGT en relación con el artículo 184.2 LGT , alega que existió un perjuicio patrimonial en lugar de la ganancia denunciada y no acreditada por la Administración, remitiéndose al efecto a las alegaciones realizadas frente a la liquidación. Ahora bien, siendo éstos los únicos argumentos, y habiéndose confirmado la procedencia de la regularización por este motivo y la existencia de una ganancia patrimonial no justificada, el motivo ha de decaer también.

En virtud de todo lo expuesto, procede desestimar el presente recurso contencioso administrativo.

DÉCIMOSÉPTIMO.- Por todo lo expuesto, procede la desestimación del recurso y con ello de todas las pretensiones deducidas, con condena en costas a la parte recurrente de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción .

VISTOS los preceptos citados y demás normas de procedente aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAR el presente recurso contencioso administrativo **número 78/2016** , interpuesto por la representación procesal de **D. Jesus Miguel** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de diciembre de 2015.

Con imposición de costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casaciones objetivo que presenta

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de

origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- En el mismo día de su fecha, fue leída y publicada la anterior Sentencia por El/La Ilmo/a. Sr/a. Magistrado Ponente, hallándose constituida en Audiencia Pública, de lo que yo, el Secretario, doy fe.