



Roj: **SAN 2216/2019** - ECLI: **ES:AN:2019:2216**

Id Cendoj: **28079230042019100216**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **13/05/2019**

Nº de Recurso: **64/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **IGNACIO DE LA CUEVA ALEU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN CUARTA**

**Núm. de Recurso:** 0000064 / 2017

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 00795/2017

**Demandante:** Luis

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU**

### **SENTENCIA Nº:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS **Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a trece de mayo de dos mil diecinueve.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso tramitado con el **número 64/2017**, interpuesto por **D. Luis**, representado por el Procurador D. Antonio Barreiro Meiro Barbero, contra la resolución de 1 de diciembre de 2016, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria de la reclamación deducida frente al Acuerdo de liquidación tributaria dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña en fecha 5 de junio de 2013, por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008-2009- 2010, y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 5 de junio de 2013 l.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO** .- La parte actora interpuso ante esta Sala con fecha de 9 de febrero de 2017, recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada, que fue admitido a trámite mediante Decreto de fecha 10 de febrero de 2017, con la consiguiente reclamación del expediente administrativo.

**SE GUNDO** .- La parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 10 de enero de 2018, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó literalmente, suplicando: *"Que teniendo por presentado este escrito, con los documentos que lo acompañan, tenga por formalizada, en tiempo y forma, DEMANDA en el recurso contencioso-administrativo número 64/2017 y, previos los trámites legales oportunos, dicte en su día Sentencia por la que, estimando el mismo, y en virtud de los motivos expuestos en el presente escrito de demanda:*

1. *-Declare no conforme a derecho y anule la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central, de fecha 1 de diciembre de 2016, mediante la que (i) se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 , interpuesta por Luis contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Cataluña, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de 5 de junio de 2013, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los años 2008, 2009 y 2010, del que resultó una regularización tributaria por importe total de 1.457.855,61 € y, (ii) se estima en parte la reclamación económico- administrativa número NUM001 , presentada por el mismo obligado tributario contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador adoptado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Cataluña, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en fecha 5 de junio de 2013, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los años 2008, 2009 y 2010, del que resultó la imposición de una sanción pecuniaria por importe total de 678.012,59 €.*

2. *-Reconozca el derecho de Luis a que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria le devuelva las cantidades pagadas por razón de los citados acuerdos de liquidación e imposición de sanción, con sus correspondientes intereses.*

3. *-Imponga las costas procesales a la parte demandada."*

**TERCERO** .- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 12 de febrero de 2018, en el cual, tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación íntegra del recurso interpuesto .

**CUARTO** .- Admitida y practicada la prueba propuesta por la parte actora y, presentados por las partes escritos de conclusiones, se señaló para votación y fallo el día 20 de marzo de 2019, acordándose la continuación de la deliberación para el 8 de mayo de 2019, fecha en que tuvo lugar.

La cuantía del presente procedimiento se ha fijado en 1.546.789 euros.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- Se recurre en este proceso la resolución de 1 de diciembre de 2016, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria de la reclamación deducida frente al Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña en fecha 5 de junio de 2013, por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008-2009-2010, y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 5 de junio de 2013, con cuantías de 1.457.855,61 euros y 678.012,59 euros respectivamente.

La estimación parcial de la reclamación consistió en la anulación de la sanción que se corresponde con la falta de ingreso de los rendimientos procedentes de la cesión de los derechos de imagen del demandante, persistiendo como sanción leve en el resto.

**SEGUNDO**.- La regularización practicada por la inspección consistió en lo siguiente:

El demandante obtuvo rendimientos del trabajo como jugador de fútbol profesional residente en España (procedentes del Real Zaragoza, del Manchester United y de la Federación Española de Fútbol) y rendimientos de capital mobiliario (por cesión de derechos de imagen; por intereses derivados de la concesión de préstamo a entidad vinculada; por cantidades satisfechas por el sponsor británico; por utilidades derivadas de la condición de socio; por intereses de cuentas bancarias en España y en el Reino Unido).

En lo que interesa a la regularización practicada, en el acuerdo de liquidación se considera:

a) Que el contrato celebrado entre Luis y la entidad Kerad Project 2006 SL, en virtud del cual el primero cedió a la segunda sus derechos de imagen, fue simulado, lo que deduce de los siguientes hechos:



El 23 de junio de 2006 el jugador y la citada entidad (representada por el padre del jugador) suscribieron un contrato privado en virtud del cual el primero cedía a la segunda el derecho a la explotación de sus derechos de imagen hasta el año 2025. En particular se estableció:

- A los efectos del contrato, se entiende por **DERECHOS DE IMAGEN**, la imagen, nombre y voz del deportista.
- La cesión del presente contrato incluye los derechos de imagen del deportista en su condición de deportista profesional y como persona individual.
- La sociedad queda expresamente autorizada para explotar los derechos de imagen directamente o a través de terceros.
- Los derechos de imagen podrán ser explotados por la sociedad directa o indirectamente, en cualquier medio o soporte.
- El contrato tendrá efecto en todo el mundo.
- El deportista garantiza la titularidad de los derechos de imagen objeto del contrato.
- El deportista asistirá a la sociedad, a solicitud de ésta para prestar cualquier tipo de servicio o cumplir cualquier tipo de obligación que se derive directa o indirectamente de este contrato.

Como contraprestación por la cesión del derecho la sociedad abonará al deportista 3.000 euros exigibles desde el momento de la firma del contrato, el cual fue protocolizado el 17 de marzo de 2009.

La Inspección alcanza la conclusión de que el contrato de cesión supone una simulación absoluta, fundamentándose en los siguientes hechos:

- 1º) Con posterioridad a haber cedido sus derechos a **KERARD PROJECT 2006, SL**, el deportista siguió celebrando personalmente distintos contratos que incluían la cesión de sus derechos de imagen.
- 2º) Vinculación existente entre el jugador y **Kerad Project** y la carencia de medios materiales y humanos de ésta para llevar a cabo la gestión de los derechos de imagen del jugador.
- 3º) Falta de eficacia frente a terceros de la fecha del contrato privado.
- 4º) El precio de 3.000 euros por la cesión de los derechos de imagen, se dice, es totalmente irrisorio y fuera de toda lógica comercial o económica.
- 5º) La entidad no declaró el activo inmaterial en su balance hasta 2008.
- 6º) No se ha acreditado el pago de los 3.000 euros por parte de **KERAD PROJECT**
- 7º) El jugador presentó declaraciones tributarias en el Reino Unido en las que declaraba ingresos por derechos de sponsorización.

El principal argumento del que se sirve la Inspección para sustentar la tesis de la simulación comercial tiene que ver con la existencia de contratos y acuerdos de fecha posterior a la del contrato privado en los que el jugador cede unos derechos de imagen sobre los que, en puridad, ya no ostenta ningún derecho económico.

Por ello, deben imputarse al demandante como rendimientos de capital mobiliario obtenidos por él, los importes facturados a terceros por **Kerad Project** correspondientes a la explotación de su imagen.

b) Que las comisiones que **Kerad Project** satisface a la entidad **Internacional Managemnet Group (IMG)**, representante del jugador de fútbol demandante, han de considerarse gastos pagados por **Kerad Project** por cuenta de su socio (el propio obligado tributario) y calificarse como rendimientos de capital mobiliario (retribución en especie, utilidad percibida derivada de la condición de socio). La inspección entiende que, habida cuenta de que se ha producido una simulación la cesión de los derechos de imagen y que el titular de los mismos sigue siendo **Luis**, ha de ser éste quien soporte las comisiones facturadas por **IMG** a **Kerad Project**.

c) Respecto del contrato de representación entre **Luis** e **IMG**, en la liquidación se considera que es el **Futbol Club Barcelona (FCB)** quien paga por cuenta del jugador las comisiones pactadas en el contrato de representación, es decir que, las cantidades satisfechas por el **FCB** a **IMG**, no son el pago de ninguna prestación de servicios por parte de **IMG** al **FCB**, sino que se trata de unas cantidades que el **FCB** paga a **IMG** por cuenta de su jugador.

**TERCERO.** - En la demanda se combaten distintos aspectos de la regularización y de la resolución del **TEAC** que la convalida. El primero de ellos se refiere a la cesión de los derechos de imagen de **GPB** a la empresa **KERAD PROJECT 2006, S.L.**



Sostiene el demandante que el 23 de junio de 2006, GPB y KERAD PROJECT 2006, S.L. celebraron un contrato titulado de <Cesión de los derechos para la explotación económica de derechos de imagen>. El acuerdo de liquidación de 5 de junio de 2013 sostiene que dicho contrato es simulado y, en aplicación del artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, "LGT"), imputa en la base imponible general del IRPF de GPB de 2008, 2009 y 2010, como rendimientos del capital mobiliario, los ingresos por derechos de imagen percibidos por KERAD PROJECT 2006, S.L. durante dichos años.

El demandante sostuvo, ante la Inspección de los Tributos primero y ante el TEAC después, que el contrato celebrado entre GPB y KERAD PROJECT 2006, S.L., en fecha 23 de junio de 2006, no era simulado y, por tanto, que el acuerdo de liquidación vulneraba el artículo 16 de la LGT . La resolución del TEAC entiende que el contrato celebrado entre GPB y KERAD PROJECT 2006, S.L., en fecha 23 de junio de 2006, no era simulado y, por tanto, que el acuerdo de liquidación aplicó incorrectamente el artículo 16 de la LGT . Ahora bien, sin solución de continuidad, la resolución del TEAC, de oficio y sin conceder audiencia previa a GPB, sostiene que dicho contrato es nulo de pleno derecho ex artículo 1.289 del Código Civil y, de acuerdo con esta declaración, aplica las mismas consecuencias jurídicas que, para el caso de simulación, prevé el artículo 16 de la LGT .

A partir de aquí el demandante sostiene que la resolución del TEAC, en este aspecto concreto, no es conforme a derecho, porque:

- a) Desborda por completo las facultades de revisión que tienen atribuidos los órganos económico-administrativos, de acuerdo con los artículos 88.2 , 213.1.c ) y 239.3 de la LGT .
- b) Declara la nulidad de pleno derecho de un contrato ex artículo 1.289 del Código Civil y aplica las consecuencias jurídico-tributarias previstas para la simulación, sin cobertura en una norma con rango de Ley.
- c) Analiza y resuelve una cuestión que no había sido planteada por las partes, sin conceder previa audiencia a todos los afectados, en detrimento de los intereses de GPB, obviando lo dispuesto en el artículo 237 de la LGT .
- d) Interpreta y aplica incorrectamente los artículos 1.282 y 1.289 del Código Civil , en la medida que, de un lado, los actos posteriores de los partes revelan la corrección del contrato de 23 de junio de 2006 y, de otro, nunca ha existido duda alguna sobre el objeto de dicho contrato.
- e) Analizando la conformidad a derecho de un acuerdo de liquidación relativo al IRPF de los años 2008, 2009 y 2010, declara la nulidad de un contrato civil celebrado en un ejercicio (2006) prescrito fiscalmente, lo que, con toda obviedad, supone vulnerar el principio de seguridad jurídica ( artículo 9.3 de la Constitución Española ), en relación con lo dispuesto en los artículos 66.a ) , 83.2 , 115 y 213.1.c ) de la LGT .
- f) Y, por último, infringe los artículos 25.4.d ) y 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF , así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en las Sentencias de 11 de octubre de 2012 (RJ 2012/11234 ) y de 28 de febrero de 2013 (RJ 2013/4002), en la medida que, considerando el contenido concreto de los contratos suscritos por KERAD PROJECT 2006, S.L., los ingresos derivados de los mismos no son, bajo ningún concepto, rendimientos del capital mobiliario de GPB.

**CUARTO** .- Las cuestiones reseñadas en los apartados a) a e) del fundamento jurídico anterior han sido abordadas en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 23 de mayo de 2018 (rec. 366/2015 ), interpuesto por la sociedad KERARD PROYECT 2006, S.L, en relación con la regularización practicada por el impuesto de sociedades de los mismos ejercicios que aquí se enjuician y en relación con el mismo motivo: la consideración del contrato de cesión de derechos de imagen entre el demandante y la indicada sociedad como un contrato nulo y la consiguiente exclusión de la base imponible del impuesto de sociedades de los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de autor como rendimientos de la sociedad, así como de los gastos asociados a dicha explotación.

La cuestión se planteó por la sociedad, de la que el demandante es socio mayoritario, en términos idénticos a los aquí planteados, razón por la cual la Sala asume la decisión del Tribunal Superior de Justicia como propia, con la consecuencia de desestimar la impugnación de esta parte de la regularización y considerar que los rendimientos derivados de la explotación de tales derechos de imagen constituyen rendimientos del capital mobiliario imputables al demandante. El fundamento jurídico cuarto de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña resuelve la cuestión en los siguientes términos:

*<< CUARTO.- Sentado lo anterior, es menester señalar que en el presente pleito se plantea sustancialmente la misma problemática de fondo que se abordó en los recursos contencioso-administrativos números 364/2015 y 365/2015, tramitados ante esta misma Sala y Sección, y que fueron interpuestos por la misma mercantil contra las liquidaciones del IVA referentes al mismo periodo que el que ahora nos ocupa. Recursos en los que han recaído las sentencias número 448 y 447 de 17 de mayo de 2018 .*



En consecuencia, en virtud del principio de seguridad jurídica y por razones de unidad de criterio, coherencia e igualdad, es obligado traer a colación lo considerado en la primera de dichas sentencias, que aquí reiteramos a fin de resolver el objeto del presente pleito.

En los fundamentos cuarto y quinto de la Sentencia 448/2018 de 17 de mayo hemos examinado la cuestión de fondo y principal del pleito centrada en la calificación a los efectos tributarios y las consecuencias jurídicas en dicho estricto ámbito en lo concerniente al contrato datado el 23 de junio de 2006 a través del cual Luis , deportista profesional, cede en exclusiva la explotación económica de los derechos de imagen a Kerad Project 2006, S.L. Al efecto hemos indicado que "De entrada, no está de más recordar que en relación a la calificación, como significa la Sala 3ª del Tribunal Supremo en reciente sentencia número 320/2018, de 28 de febrero (Sección 2ª, recurso número 3250/2016 ), Fundamento de Derecho Segundo, "La jurisprudencia ha reafirmado en numerosas ocasiones la potestad de la Administración para proceder a la calificación de las operaciones realizadas por los obligados tributarios. Esa calificación lo es, a los efectos tributarios, sin incidencia alguna sobre la validez de esos negocios en el orden civil. Desde este punto de vista, no es correcto afirmar que la Administración debió solicitar la nulidad de la operación mercantil. Puede ser útil para corroborar nuestras afirmaciones la cita de la sentencia de esa Sala de 22 de diciembre de 2016, rec. cas. 2804/2015 ".

En el supuesto de autos, la liquidación tributaria confirmada por la resolución económico-administrativa reside en la regularización de la situación tributaria por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, 2009. Dicha actuación tributaria pivota sobre la apreciación inspectora de la simulación (absoluta) de actos y negocios jurídicos ex artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria ("Artículo 16 . Simulación". "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"), corregida luego por la resolución económico-administrativa concluyente no de la existencia de contrato simulado sino de contrato nulo de pleno derecho ex artículo 1289 del Código Civil por dudas irresolubles acerca del objeto y la verdadera intención de las partes contratantes ("Artículo 1289 . Cuando absolutamente fuere imposible resolver las dudas por las reglas establecidas en los artículos precedentes, si aquéllas recaen sobre circunstancias accidentales del contrato, y éste fuere gratuito, se resolverán en favor de la menor transmisión de derechos e intereses. Si el contrato fuere oneroso, la duda se resolverá en favor de la mayor reciprocidad de intereses". "Si las dudas de cuya resolución se trata en este artículo recayesen sobre el objeto principal del contrato, de suerte que no pueda venirse en conocimiento de cuál fue la intención o voluntad de los contratantes, el contrato será nulo"; puesto en relación con otras normas de interpretación de los contratos contenidas en el "Artículo 1281. Si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas". "Si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquéllas", y en el "Artículo 1282. Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato"), si bien confirmando el órgano económico-administrativo revisor las consecuencias jurídico-tributarias alcanzadas por la Inspección de Tributos y con ello ratificando asimismo el acuerdo de liquidación. Por tanto, está en la controversia la cuestión de si el contrato de cesión de la explotación económica de los derechos de imagen datado el 23 de junio de 2006 puede calificarse a los efectos tributarios de contrato simulado ( artículo 16 de la Ley 58/2003 , según parecer de la Inspección de Tributos) o de contrato nulo ( artículo 1289 del Código Civil , a juicio del Tribunal Económico-Administrativo), en ambos casos con las mismas consecuencias jurídico-tributarias alcanzadas por la parte demandada, o contrariamente, a tenor de la tesis sostenida por la parte actora, el repetido contrato de cesión para la explotación de los derechos de imagen del deportista lejos de ser declarado nulo por aplicación de las reglas de interpretación de los contratos contenidas en el Código Civil (demanda jurisdiccional) o considerado simulado por aplicación de la Ley General Tributaria (reclamación económico-administrativa y demanda jurisdiccional) resulta ajustado a Derecho, y consiguientemente, según la postura de la demandante, la procedencia del rechazo de las consecuencias jurídico-tributarias alcanzadas por los órganos liquidador y revisor en idéntico sentido".

QUINTO.-La sentencia número 120/2015, de 10 de mayo, del Tribunal Constitucional , enseña que "mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista". La sentencia de 25 de junio de 2010 de Sala 3ª del Tribunal Supremo (recurso de casación para la unificación de doctrina número 376/2004 ) establece que: "Para decidir cuál de las citadas conclusiones es correcta conviene recordar que "la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada", y que aquélla puede ser absoluta, lo que sucede cuando "tras la apariencia creada no existe causa alguna", o relativa, que se da cuando "tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso", esto es, cuando "tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la



verdadera intención de las partes". En general, por la jurisprudencia se subraya que "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" y que "la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma", de modo que la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega" (sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sala 3ª, Sección 2ª, del Tribunal Supremo -recurso de casación número 6683/2000-, Fundamentos de Derecho Quinto y Octavo, respectivamente). Por tanto, la simulación o el negocio jurídico simulado tiene "un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia", y el resultado de esa valoración es 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" (Fundamento de Derecho Sexto de aquella sentencia del alto Tribunal de 20 de septiembre de 2005). De igual forma, la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo viene afirmando que "la calificación de un contrato es función que compete al Tribunal de instancia y que debe ser respetada en casación, a no ser que sea ilógica, absurda o vulnere las normas de hermenéutica contractual" (sentencia de 11 de octubre de 2006 de la Sala 1ª del Tribunal Supremo -recurso de casación número 4596/1999-, Fundamento de Derecho Segundo), o, dicho de otro modo, cuando "manifiestamente han sido vulneradas las normas interpretativas o los resultados obtenidos pugnan con el recto criterio" (sentencia de 10 de abril de 1981, Fundamento de Derecho Tercero). En el mismo sentido, se pronuncian entre otras muchas las sentencias de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2003 (recurso de casación número 3937/1997, Fundamento de Derecho Tercero), de 25 de septiembre de 2003 (recurso de casación número 4123/1997, Fundamento de Derecho Tercero), de 11 de mayo de 2004 (recurso de casación número 2739/1999, Fundamento de Derecho Primero, A) y de 29 de mayo de 2008 (recurso de casación número 1048/2001, Fundamento de Derecho Tercero). En el ámbito contencioso-administrativo y en relación a la calificación, por reciente, la antes citada sentencia número 320/2018, de 28 de febrero, de la Sala 3ª del Tribunal Supremo (Sección 2ª, recurso número 3250/2016; Fundamento de Derecho Segundo). Y por ejemplo, la también antes citada sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2010 (recurso de casación número 5670/2004) aprecia simulación al realizarse una operación que no responde a la finalidad propia del contrato; en igual sentido, la sentencia de 1 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2535/2003), y otras en las que se aprecia la existencia de simulación: 21 de mayo de 2009 (recurso de casación número 136/2003), sobre cesión de usufructo de obligaciones bonificadas, y 26 de noviembre de 2009 (recurso de casación número 1278/2004), acerca de derechos de imagen de futbolista.

Como es sabido, la simulación es la declaración de voluntad, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, con fines de engaño, para producir una apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquél que realmente llevan a cabo, esto es, con otras palabras, para crear una apariencia jurídica que sirve bien para encubrir la realidad, la llamada simulación absoluta, bien para poner de relieve la existencia de una realidad distinta, la denominada simulación relativa. En la simulación absoluta el negocio aparentado carece de contenido real, siendo una mera ficción exterior; en la simulación relativa las partes expresan, frente a terceros, un negocio inexistente, mientras que las partes quieren entre ellas otro distinto. Por tanto, la esencia de la simulación contractual radica en la divergencia entre la causa real y la declarada: en la absoluta no existe causa alguna y en la relativa existe una de contenido distinto a la declarada. La simulación se vincula estrechamente a la normativa contractual, a la regulación de los contratos contenida en el del Código Civil; así, pueden destacarse entre otros los siguientes preceptos: según su artículo 1261 no hay contrato sino concurren los requisitos de consentimiento, objeto y causa; conforme a sus artículos 1275 y 1276 la causa ha de ser existente, veraz y lícita; a tenor de sus artículos 1281, 1282 y 1289, y en aplicación de las reglas de interpretación, las dudas de resolución imposible que afecten al objeto principal del contrato de suerte que no sea posible determinar la intención o voluntad de los contratantes se sanciona con la nulidad de pleno derecho. En el caso de la simulación absoluta nos hallamos ante una nulidad radical, por tanto sin producir la apariencia jurídica creada ningún efecto entre las partes ni frente a terceros. En el ámbito tributario la simulación absoluta es un disfraz de la realidad por cuanto no hay ningún propósito de negocio más allá de la mera ventaja fiscal. La tantas veces citada sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sala 3ª, Sección 2ª, del Tribunal Supremo (recurso de casación número 6683/2000) significa que para apreciar la existencia de un contrato o negocio simulado han de probarse suficientemente los elementos de su simulación, esto es, declaración deliberadamente disconforme a la auténtica voluntad de las partes, la finalidad de la ocultación a terceros y de defraudación a la Hacienda Pública.

Bien, en este ámbito corresponde a la Administración tributaria liquidadora, aun con diferente alcance en este caso que a la Administración sancionadora, la carga probatoria respecto a la simulación, de acuerdo con las reglas legales distributivas del onus probandi en la materia tributaria recogidas para este ámbito sectorial específico por el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 (con anterioridad en el artículo 114.1 de la predecesora Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria) y, con carácter general, en el orden procesal por el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (antes por el artículo 1.214 del Código Civil). En este contexto, en los supuestos de simulación no resulta generalmente fácil de obtener una prueba directa de la misma, al tratarse de



supuestos de falsedad ideológica en que los contratantes simulan de común acuerdo el negocio al que pretenden dar una apariencia, entre otras maneras, con la propia formalización de un contrato creando intencionadamente así una apariencia de realidad. Una prueba directa resulta extremadamente difícil de obtener en tales casos, por lo general, salvo en aquellos supuestos excepcionales en los que sea posible la prueba de un hecho positivo directamente excluyente del que aparece plasmado en los documentos simulados. Así, la prueba de la simulación exige la prueba de hechos negativos a la que normalmente solo puede llegarse mediante la prueba de indicios, por lo que en tales supuestos la exigencia de la carga probatoria puede ser atemperada entonces, por un lado, con arreglo al principio de facilidad probatoria y, por otro, por la efectividad de la denominada prueba indiciaria admitida en el ámbito tributario bajo determinadas condiciones por el artículo 108.2 de la Ley 58/2003 : "Artículo 108. Presunciones en materia tributaria. (...) 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". Al respecto, la jurisprudencia viene admitiendo la validez del uso a efectos probatorios de las presunciones en el ámbito tributario, siempre que una actuación no pueda acreditarse mediante pruebas plenas y directas de carácter objetivo. Entre otras, señala la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 20 septiembre de 2005 , que la mencionada clase de pruebas indiciarias o pruebas de presunciones, admitida asimismo en el orden procesal bajo rigurosas condiciones por el artículo 386 de la Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil (presunciones hominis judiciales, que no presunciones legales), no sólo son idóneas sino que son incluso necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación a la que refiere a los efectos exclusivamente tributarios el artículo 16 de la Ley 58/2003 (antes el artículo 25 de la anterior Ley 230/1963, General Tributaria ), del tenor literal más arriba reproducido. A su vez, el Tribunal Constitucional viene considerando desde antiguo que las presunciones son un medio de prueba válido y eficaz siempre que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos, que exista el necesario enlace o relación unívoca entre el hecho "base" acreditado y el hecho "consecuencia" presumido o deducido que se pretende acreditar para la aplicación de la norma, y que se exprese razonadamente el referido enlace o relación unívoca (desde las tempranas sentencias del Tribunal Constitucional de 21 de diciembre de 1988 , de 8 de junio de 1990 , de 24 de enero de 1991 , de 13 de julio de 1998 y de 20 de enero de 1999 ).

En el caso particular aquí enjuiciado, visto lo actuado y acreditado, el análisis y la valoración de las alegaciones y las pruebas practicadas ha de llevar necesariamente a la Sala a confirmar la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a 2009 impugnada en lo concerniente a la cuestión aquí y ahora examinada de la simulación absoluta del contrato datado el 23 de junio de 2006 de cesión exclusiva de los derechos de imagen del deportista para su explotación económica, ya que en el curso del procedimiento de comprobación e investigación la Inspección actuante acredita la existencia de aquella simulación absoluta sobre la base de entender en lo sustancial que dicho contrato lo es para aparentar o fingir una cesión de derechos de imagen que en realidad no existe, que carece de contenido real, que enmascara la realidad, con una finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria, y la obtención así de ventajas fiscales. Y ello desplegando una profusa actividad probatoria cuyos medios y resultados recogen el acta levantada por la Inspección, en términos que demuestran la efectiva existencia de la simulación ex artículo 16 de la Ley 58/2003 detectada Inspección actuante.

En dicho sentido, la Sala no puede sino compartir la valoración probatoria efectuada por la Inspección de Tributos, sin que haya sido practicada prueba eficaz en sentido contrario en este procedimiento que desvirtúe aquella conclusión (esto es, no acredita la sociedad actora la realidad de la titularidad de los derechos económicos sobre la imagen del jugador), en particular en cuanto que lo actuado, significativamente, pone bien de manifiesto la simulación orquestada en el supuesto enjuiciado en el sentido de que la obligada tributaria recurrente aparenta realizar con el contrato datado el 23 de junio de 2006 un negocio jurídico en realidad inexistente, sin causa real, con el fin de impedir a la Administración tributaria el conocimiento de la realidad jurídica y el hecho imponible realmente realizado. Así, lo anterior se desprende de los indicios y hechos acreditados por las actuaciones de comprobación e investigación practicadas por la Inspección.

1. En primer lugar, "los distintos contratos celebrados personalmente por Luis en relación con sus derechos de imagen con posterioridad a la fecha a la que supuestamente cedió". Esto es, con posterioridad a la cesión de sus derechos a Kerad Project 2006, S.L., el deportista profesional sigue celebrando personalmente contratos que incluyen la cesión de derechos de imagen, lo que acontece en tres ocasiones: 1º. El contrato con Nike de 1 de agosto de 2006, si bien modificado en fecha 26 de marzo de 2007 para subrogar en la posición del deportista a la sociedad actora, novación subjetiva que en su caso habría podido desplegar efectos desde esa fecha sin carácter retroactivo. 2º. Aproximadamente medio año después de esta última modificación destinada a subsanar ese "error" (en terminología de la actora, que, como se verá, no se viene a discutir en la resolución económico-administrativa), en fecha 10 de octubre de 2007 el contrato con IMG, sin constancia de la rescisión o novación explícita por el deportista, nuevo "error" que se dice subsanado por la actora por mor de la novación tácita que se desprende de la existencia de posterior contrato verbal de la sociedad actora con IMG. 3º. El contrato laboral con



el Fútbol Club Barcelona de 16 de mayo de 2008, si bien firmándose aproximadamente cinco meses después, el 20 de octubre de 2008, un nuevo contrato en el que figura ahora en la parte mercantil del mismo la sociedad actora.

2. En segundo lugar, la "vinculación existente entre Luis y Kerad Project y la carencia de medios materiales y humanos de ésta para llevar a cabo la gestión de los derechos de imagen", por razón de que el jugador es socio principal y administrador de la sociedad actora, la cual no tiene ningún trabajador contratado ni dispone de local para el desarrollo de la actividad distinto del domicilio del deportista, tampoco de otros medios materiales, habiéndose dedicado sólo a la adquisición de dos inmuebles.

3. En tercer lugar, "no existe prueba alguna que acredite el contrato privado de la cesión de los derechos de imagen a Kerad Project en 2006", es decir la falta de eficacia frente a terceros de aquella fecha del contrato privado, sin que la protocolización del referido contrato en fecha 17 de marzo de 2009 haga prueba de aquella fecha de 23 de junio de 2006, tampoco de que se haya producido efectivamente la cesión de los derechos de imagen a la sociedad.

4. En cuarto lugar, "el precio de 3.000 euros pactado por la cesión de los derechos de imagen por parte de Luis a Kerad Project es totalmente irrisorio y fuera de toda lógica comercial", en el sentido de que en condiciones de mercado el jugador no habría cedido a un tercero su derecho de imagen por 3.000 euros por un período de 20 años si poco tiempo después iba a percibir 70.000 euros por una sola temporada (factura emitida en fecha 20 de septiembre de 2006 por el jugador a Nike por derechos de imagen de la temporada 2005-2006).

5. En quinto lugar, la "falta de contabilización y declaración de los derechos de imagen por parte de Kerad Project una vez producida la supuesta cesión". Así, la contabilización de los derechos de imagen no se produce en 2006 ni en 2007 de manera que no es hasta la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2007 presentada por Kerad Project 2006, S.L., en fecha 19 de julio de 2008 en que se declara el activo inmaterial y donde no figuran los derechos de imagen del deportista.

6. En sexto lugar, "no se ha acreditado el pago de los 3.000 euros por parte de Kerad Project a los que según el contrato estaba obligado por dicha cesión".

7. En séptimo y último lugar, las "declaraciones de Luis presentadas en el Reino Unido, en las que se declaran Derechos de Sponsor, cuando supuestamente ya tenía cedidos sus derechos de imagen a Kerad Project", con efectos en todo el mundo. Esto es, las declaraciones presentadas en el Reino Unido por el deportista profesional en los períodos comprendidos entre el 6 de abril de 2006 y el 5 de abril de 2007 y entre el 6 de abril de 2007 y el 5 de abril de 2008 por ingresos procedentes de derechos de patrocinios (income for Sponsorship, por importes de 27.186,44 y 50.087 libras).

A partir de todos esos indicios la Inspección concluye "la existencia de simulación de carácter absoluto en relación con la cesión de los derechos imagen por parte de Luis a la sociedad vinculada Kerad Project, de la que es socio y administrador".

Así las cosas, a juicio de la Sala, de los hechos acreditados se deduce que, en efecto, concurren en el caso examinado todos los requisitos de la prueba de presunciones antes expresados para tener por acreditada la simulación negada por la parte recurrente, a saber: 1.º) Seriedad, existiendo auténtico nexo o relación entre los numerosos hechos conocidos y la consecuencia extraída, que permite considerar ésta en un orden lógico como extremadamente probable; 2.º) Precisión, pues los hechos base conocidos están plena y completamente acreditados y son claramente reveladores del hecho desconocido y presumido que se pretende demostrar; y 3.º) Concordancia, que se produce entre todos los hechos conocidos, los cuales conducen todos ellos a la misma conclusión, esto es, la existencia de una simulación absoluta en los términos expuestos con detalle en los fundamentos del acuerdo de liquidación tributaria del Impuesto sobre el Valor Añadido, 2009, que la Sala comparte en lo esencial.

De tal manera que aunque formalmente se celebra un contrato de cesión de derechos de imagen lo cierto es que la parte recurrente, al entender del Tribunal, ni en sede administrativa o económico-administrativa, primero, ni tampoco en esta sede jurisdiccional, después, ha conseguido desvirtuar eficazmente la presunción debidamente acreditada por la Inspección tributaria mediante un conjunto de indicios que, aunque individualmente considerados pudieran no ser concluyentes, analizados en su conjunto indican, sólida y consistentemente, que dicho contrato lo es para aparentar una cesión de derechos de imagen en realidad inexistente, imponiéndose aquí las consecuencias legales previstas por el artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Cierto es que las consecuencias jurídico-tributarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido, 2009, que alcanza la Inspección de Tributos vienen confirmadas por la resolución económico-administrativa, de ahí la desestimación por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de la reclamación económico-administrativa, si bien no por simulación absoluta sino por la nulidad del contrato ex artículo 1289 del Código Civil, aunque como se





ha dicho con idénticas consecuencias jurídicas en el plano estrictamente tributario. A este respecto, no comparte en ese punto este Tribunal de Justicia la argumentación desplegada por el órgano económico-administrativo en cuanto a la inexistencia de simulación. En efecto, de entrada la Inspección de Tributos alcanza la conclusión expuesta a partir de un análisis de conjunto de todos los indicios, que no solo (aunque se trate de un argumento importante) la existencia de contratos y acuerdos de fecha posterior a 23 de junio de 2006 sobre el mismo objeto. El desarrollo argumental del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña se centra en ese punto, significando que esos hechos acreditan "una confusión o falta de entendimiento entre las partes" habida cuenta de los reiterados "errores" compartidos y consentidos por ambas partes, que no la ocultación o la confabulación afirmada por la Inspección, de ahí el recurso argumentativo del Tribunal Económico-Administrativo a las reglas de interpretación de los contratos contenidas en el Código Civil y el resultado de esa interpretación que consta más arriba reproducida. Pero a juicio de este órgano judicial dichas actuaciones coetáneas y posteriores al contrato e imputables a ambas partes, cedente y cesionaria (consentidas por esta última, no en vano el cedente es socio mayoritario y administrador), por su reiteración en el tiempo y alcance (26 de marzo de 2007, con Nike; 10 de octubre de 2007, con IMG; 16 de mayo 2008, con el Fútbol Club Barcelona; sin pasar por alto los ingresos declarados en el Reino Unido por derechos de patrocinio correspondientes al período 6 de abril de 2006 a 5 de abril de 2008), no hacen sino corroborar, y éste es solo uno de los indicios probados por la Inspección, la inexistencia de la cesión de la explotación patrimonial de los derechos de imagen instrumentada a través del contrato datado el 23 de junio de 2006 y la conservación en exclusiva pese a aquel contrato de la titularidad de los mismos en el deportista profesional, concurriendo efectivamente aquellos requisitos determinantes de la simulación ex artículo 16 de la Ley 58/2003, habiéndose probado por la Inspección de Tributos a través de numerosos indicios, tenidos en cuenta en su conjunto, una declaración deliberadamente disconforme a la auténtica voluntad de las partes y la finalidad de la ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria.

Sentado lo anterior en cuanto al extremo controvertido, no procede sino concluir la conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación impugnado que al calificar el contrato datado el 23 de junio de 2006 declara la existencia de simulación del mismo con las consecuencias jurídico-tributarias previstas en artículo 16 de la ley 58/2003, General Tributaria, pero también el ajustamiento a derecho de la resolución económico-administrativa impugnada que confirma las consecuencias jurídicas del acuerdo de liquidación, a tenor del fallo y de la argumentación contenida en su fundamento de derecho 2 (últimos 7 párrafos), por cuanto, se anticipa ya, ninguno de los cinco motivos del recurso atinentes a esta controversia es susceptible de favorable acogida.

1. En primer lugar, no hay extralimitación en la función revisora por cuanto, como acaba de decirse, la resolución económico-administrativa confirma el acuerdo de liquidación y las consecuencias jurídico-tributarias del mismo, desestimando la reclamación económico-administrativa aunque por un motivo o fundamento distinto (relativo a la calificación, que no, ha de reiterarse, en lo concerniente a las consecuencias jurídico-tributarias) en respuesta a la alegación de la reclamante de inexistencia de simulación en el contrato de la cesión de derechos de imagen, resolución que, en definitiva, decide en un sentido desestimatorio la única pretensión de la reclamante consistente en que "se reconozca la improcedencia de la liquidación efectuada por el inspector actuario".

2. En segundo lugar, confirmada aquí la legalidad acuerdo de liquidación en cuanto a la calificación de negocio simulado y las consecuencias jurídico-tributarias del mismo ex artículo 16 de la Ley 58/2003, sólo procede recordar que resulta cuestión pacífica en nuestra jurisprudencia la afirmación de la potestad de la Administración tributaria para proceder a la calificación de las operaciones realizadas por los obligatorios tributarios y que dicha calificación lo es, a los efectos tributarios, sin incidencia alguna sobre la validez de esos negocios en el orden civil.

3. Lo que acaba de decirse engarza con el tercer motivo del recurso. En efecto, precisamente por no tener efectos en el orden civil aquella calificación a los efectos meramente tributarios no se genera con la resolución económico-administrativa un empeoramiento de la situación inicial de la reclamante (al referir la actora los efectos en el orden civil ex artículos 1303 del Código Civil), sin pasar por alto también que, como se viene diciendo, aquella resolución económico-administrativa confirma el acuerdo de liquidación y las consecuencias jurídico-tributarias propias de la nulidad del contrato privado datado el 23 de junio de 2006 (consecuencias en la esfera tributaria coincidentes, se trate de negocio simulado -simulación absoluta- ex artículo 16 de la Ley 58/2003, se trate de contrato que ha de entenderse nulo ex artículo 1289 del Código Civil). Por lo que no hay vulneración de lo dispuesto en el apartado 1 de artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Y si bien conforme al apartado 2 del mismo precepto legal viene exigida la audiencia al interesado cuando se estima pertinente por el órgano económico-administrativo examinar y resolver cuestiones no planteadas en el expediente, lo cierto es que, como se dijo, el acuerdo económico-administrativo resuelve desestimando la única pretensión de la reclamante y confirmando el acuerdo de liquidación, esgrimiendo a la luz del examen de la concurrencia de la simulación absoluta el motivo de la nulidad por dudas en el objeto del contrato, del que efectivamente no se da audiencia a la interesada, irregularidad procedimental que per se causa indefensión en la actora determinante



de la nulidad ni de anulabilidad de la resolución económico-administrativa recurrida, tampoco por razones obvias del acuerdo de liquidación, los cuales han podido ser combatidos jurisdiccionalmente en cuanto al fondo por la mercantil actora.

4. En cuarto lugar, como se dijo, ajustado a derecho el acuerdo de liquidación en cuanto a la calificación de negocio simulado y las consecuencias jurídico-tributarias del mismo ex artículo 16 de la Ley 58/2003 en los términos expuestos, lo que la actora ha podido aquí combatir, no pueden alterar dicha conclusión los argumentos profusamente desarrollados por ésta sobre la interpretación y la aplicación incorrectas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de los artículos 1282 y 1289 del Código Civil.

5. Por referencia al quinto motivo del recurso, concerniente a la disconformidad a derecho de la declaración de la nulidad de un contrato celebrado en un ejercicio fiscal prescrito, atina el Abogado del Estado al invocar doctrina del Tribunal Supremo a tenor de la cual es posible declarar en fraude de ley una operación realizada en un ejercicio prescrito si fruto de la misma se producen efectos tributarios en ejercicios no previstos, por ejemplo la contenida en la conocida sentencia de su Sala Tercera, Sección Segunda, de 5 de febrero de 2015, dictada en recurso de casación número 4075/2013, en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto expresa:

"CUARTO.- 1. En el presente caso la discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse.

2. La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (RCL 2003, 2945) (antiguo 64 de la LGT 1963 (RCL 1963, 2490)), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (RJ 2012, 3622) (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (RJ 2014, 3538) (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo (RTC 2003, 88) y 181/2006, de 19 junio (RTC 2006, 181)".

Por todo ello, en definitiva, resulta obligado rechazar todos los motivos impugnatorios del recurso articulados en la demanda de autos bajo el apartado "la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña no es conforme a Derecho".



*Trasladadas las anteriores consideraciones al presente caso, teniendo en cuenta los motivos de impugnación esgrimidos, fluye sin dificultad que, por las mismas razones expuestas en la indicada sentencia deben rechazarse los motivos de impugnación relativos a la actuación del TEAR y a la naturaleza del contrato.*

*En consecuencia, apreciada la simulación contractual no procede imputar a la sociedad recurrente renta alguna derivada de la gestión de derechos de imagen del jugador y ello alcanza tanto a los ingresos como a los gastos, en este sentido la conclusión también deberá alcanzar a los gastos de cualquier activo eventualmente considerado por la entidad afecto a esa actividad.*

*En este sentido, no cabe deducirse los gastos relacionados con el vehículo propiedad de la sociedad, pues no ha acreditado que fuera necesaria su utilización en el ejercicio de la única actividad reconocida a KERARD PROJECT 2006, SL, cual es la de alquiler de la casa situada en Cabrils. Igual sucede con los gastos de tarjetas de crédito y la amortización del parking de Sant Just, pues no ha quedado acreditada su afectación a la única actividad reconocida.>>*

Consecuencia de lo anterior es la conformidad a derecho de la liquidación en cuanto a la imputación al demandante de los rendimientos de los que tratamos.

**QUINTO** .- Con respecto a esta regularización por los derechos de imagen resta por analizar si, tal como afirma el demandante, se infringen los artículos 25.4.d ) y 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF , así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en las Sentencias de 11 de octubre de 2012 (cas. 3278/2009 ) y de 28 de febrero de 2013 (cas 2773/2010 ). Se afirma que, considerando el contenido concreto de los contratos suscritos por KERAD PROJECT 2006, S.L., si tal como afirma la Inspección los ingresos derivados de los mismos han de imputarse al demandante, tales rendimientos no son, bajo ningún concepto, rendimientos del capital mobiliario de GPB sino ingresos procedentes de actividades económicas, cuestión esta no abordada en la contestación a la demanda.

El art. 25.4.d) de la Ley 35/2006 dispone que son rendimientos del capital mobiliario *"los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica."* De modo que lo que está en cuestión es si los rendimientos obtenidos por el demandante como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen son o no consecuencia del ejercicio de una actividad económica, definida en el art. 27.1 indicado en los siguientes términos: *" Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."*

Pues bien, a tenor de las prestaciones objeto de los contratos reproducidos en la demanda, no puede afirmarse que, una vez aceptado que tales rendimientos han de imputarse directamente al jugador y no a la sociedad de la que es socio mayoritario, la contraprestación percibida lo sea por la ordenación, por el propio demandante, de medios personales y materiales para la explotación de su imagen. Son las empresas a quienes el demandante cede la imagen, quienes disponen y ordenan la actividad dirigida a la explotación de la imagen de Luis . Ciertamente para dicha explotación se necesita la colaboración del demandante, incluso de alguna amplitud (rodar un anuncio publicitario, posar para fotografías, etc), pero esta colaboración no integra por sí misma la condición de organización empresarial o profesional en la medida en que es la cesionaria del derecho de imagen la que organiza la actividad de explotación con los medios personales y materiales precisos para ello.

En tal sentido ha de resaltarse que las dos sentencias a las que alude el demandante aplican una legalidad -la ley 13/1996 que introdujo lo sustancial de la regulación- no del todo coincidente con la actualmente acabada de reproducir. En ella se calificaban de rendimientos del capital mobiliario los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, sin realizar ninguna salvedad ( *"los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización"* ). De modo que las sentencias indicadas entendieron que como el contribuyente realizaba algo más que la mera cesión de derechos de imagen como contraprestación, los rendimientos obtenidos constituían rendimientos del trabajo personal. Sin embargo, la redacción actual del precepto legal les atribuye la condición de rendimientos de capital mobiliario con la única excepción de que los rendimientos deriven de actividad profesional, excepción que no concurre y que no tolera una tercera alternativa en la medida en que la recalificación fiscal de los rendimientos obtenidos a partir de la explotación de los derechos de imagen proviene directamente de la ley.

**SEXTO** .- El segundo objeto de regularización fueron 562.175,07 euros que el demandante obtuvo del Manchester United, F.C.L. entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2008. Tales rendimientos, por los que soportó una retención en el Reino Unido de 227.989,56 euros, no fueron declarados por el demandante en la base imponible general de su IRPF de 2008. La Administración, tras aplicar la exención de 60.100 euros anuales ex art . 7.p) LIRPF, integra en la base imponible del demandante 502.075,07 euros.



a) Se aduce en primer lugar que en el año 2008 estaba en vigor el Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y evitar la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975, publicado en el BOE núm. 277 de 18 de noviembre de 1976, cuyo artículo 27 contenía una cláusula de intercambio de información entre los Estados contratantes. Por tanto, cuando la Administración de la AEAT de Sant Feliu de Llobregat elaboró la declaración del IRPF de GPB de 2008 conocía (o tenía la obligación de conocer) los rendimientos del trabajo percibidos por GPB entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2008 en el Reino Unido y, si no los incluyó en la declaración, fue, única y exclusivamente, por decisión de la AEAT.

Sin embargo, ha de descartarse que, tal como aduce el demandante, el hecho de que se limitase a confirmar el borrador de declaración propuesto por la Administración le exima de liquidar el impuesto de acuerdo con las rentas realmente percibidas. De acuerdo con el art. 98 LIRPF el borrador de declaración confirmado por el contribuyente es una declaración si considera que refleja su situación tributaria, debiendo en caso contrario presentar la correspondiente declaración del impuesto que sea reflejo de su situación.

b) En segundo término se aduce que el acuerdo de liquidación infringe el artículo 19.1 y 2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, por cuanto incorpora a la base imponible general "un rendimiento íntegro del trabajo", sin deducir las cotizaciones pagadas por el obligado tributario al sistema nacional de seguridad social británico, que ascendieron a 7.646,67 euros que debieron minorar el rendimiento neto computado.

Nada referente a esta cuestión se aborda en el acuerdo de liquidación ni en la impugnación ante el TEAR. La Sala considera al respecto que la determinación de los gastos deducibles de los ingresos íntegros para la obtención del rendimiento neto está taxativamente determinada en los preceptos indicados por el demandante, de manera que únicamente las cotizaciones satisfechas a la Seguridad Social española son deducibles para la obtención del rendimiento neto. De manera que las abonadas a los sistemas de previsión de cada Estado podrán ser o no tomadas en consideración para la cuantificación del impuesto personal de que se trate con arreglo al sistema del Estado en cuestión y cobrarán relevancia en el nuestro a través de los mecanismos establecidos para evitar o limitar la doble imposición, aspecto del cual enseguida nos ocuparemos.

c) En tercer lugar se aduce que el acuerdo de liquidación infringe el Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y evitar la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975, por cuanto no aplica lo dispuesto en su artículo 24.2.a), según el cual:

*& t; Cuando un residente en España obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, puedan someterse a tributación en el Reino Unido, **España deducirá del impuesto sobre la renta de esa persona una cantidad igual a la del impuesto pagado en el Reino Unido**, sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de aquella parte del impuesto computada antes de que fuera efectuada la deducción, que corresponda a las rentas obtenidas en el Reino Unido >.*

Razona que, de conformidad con este precepto, en principio, GPB tenía derecho a deducir el importe íntegro de la cantidad pagada en el Reino Unido por razón de los rendimientos objeto de tributación, esto es, 227.986,56 euros. Sin embargo, para evitar que el importe a deducir en España fuera superior a la cantidad que le correspondía abonar por razón de los rendimientos obtenidos en el Reino Unido, el precepto limita la cuantía de la deducción a *< aquella parte del impuesto computada antes de que fuera efectuada la deducción >*, lo que la Administración fijó en 214.084,81 euros.

El demandante parte de que la cantidad que se debía integrar en la base imponible general del impuesto era de 494.428,40 euros en lugar de 502.075,07 euros considerados por la Administración y a partir de los cuales efectúa el cálculo del límite a la deducción por doble imposición. Partiendo de este dato (494.428,40 euros a integrar en la base), sostiene el demandante que por razón de los rendimientos totales percibidos por GPB, dicha cantidad debía tributar en España al tipo del 43% (15,87% estatal + 27,13% autonómico), esto es, la suma de 212.604,21 euros en lugar de los 214.084,81 euros fijados por la Administración.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado en el apartado anterior, el rendimiento neto a integrar en la base del impuesto, fue correctamente determinado en la liquidación, razón por la cual la desestimación de aquel motivo arrastra también a este. Por lo demás, como se verá en el fundamento siguiente, la Sala no considera acertado el modo en el que en la demanda se calcula el límite que en virtud del Convenio resulta de aplicación a la deducción por doble imposición a practicar en España.

**SÉPTIMO.-** El tercer concepto objeto de regularización se refiere a las retribuciones percibidas por GPB de la FIFA en 2009 por su participación en la Copa Confederaciones de Sudáfrica. Tales retribuciones ascendieron a 70.000 euros, por los que pagó al estado surafricano la cantidad de 10.500 euros



El demandante acepta que percibió 70.000 euros por la participación en la Copa Confederaciones de Sudáfrica, así como que es de aplicación la exención de 60.100 euros prevista en el art. 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF, y que, consecuentemente, debió incluir en la base imponible general la cantidad de 9.900 euros tal como se hace en la liquidación impugnada.

La discrepancia radica en la deducción por doble imposición, que la Administración ha aplicado conforme a lo dispuesto en el art. 80 de la Ley 35/2006 (4.229,16 euros) y que el demandante sostiene que infringe lo dispuesto en el art. 22.1.a) el Convenio entre el Reino de España y la República de Sudáfrica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio hecho en Madrid en Madrid el 23 de junio de 2006, publicado en el BOE del 15 de febrero de 2008. Sostiene que en aplicación del convenio la deducción debía ser de 4.257 euros.

El art. 22.1.a) del Convenio, es del siguiente tenor:

*"E n España, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables en la legislación española, de la siguiente forma:*

*Cu ando un residente en España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio pueda someterse a imposición en Sudáfrica, España permitirá la deducción del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Sudáfrica.*

*Si n embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o al patrimonio que pueda someterse a imposición en Sudáfrica".*

El demandante argumenta que, por razón de los rendimientos totales percibidos por GPB por su participación en la Copa Confederaciones de Sudáfrica de 2009 (70.000 euros), los 9.900 euros que debió integrar en la base liquidable general serían gravados en España al tipo del 43% (15,87% estatal + 27,13% autonómico), esto es, la suma de 4.257 euros. Como esta suma es inferior a los 10.500 euros abonados en Suráfrica, según el último párrafo del artículo del Convenio anteriormente transcrito, el importe de la deducción aplicable sería de 4.257 euros en lugar de los 4.229,16 euros aplicados en la liquidación.

Asiste la razón al demandante en cuanto a que el convenio resulta de obligada aplicación, de modo que la deducción de lo satisfecho en Sudáfrica por las rentas allí obtenidas ha de ser deducido al liquidar el impuesto. Ahora bien, dicha deducción tiene como límite la parte de impuesto correspondiente a tales rentas.

Pues bien, para calcular este límite-la parte de impuesto que corresponde a las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero- el demandante aplica el 43 % (al que como máximo se grava la renta en el IRPF) sobre la parte de base liquidable que se corresponde con los ingresos obtenidos en Sudáfrica, prescindiendo así de la mecánica del impuesto. En efecto, la totalidad de las rentas que se integran en la base liquidable general constituyen una única magnitud a la cual se aplica la escala progresiva del impuesto, sin que pueda afirmarse, como pretende el demandante, que a una concreta renta de las llamadas a integrarse en la base liquidable general le sea aplicable un tramo determinado de la escala progresiva del impuesto. Es al conjunto de las rentas que se integran en la base liquidable a las que se aplica conjuntamente la escala progresiva del impuesto establecida en los arts. 63 (parte estatal) y 74 (parte autonómica) de la LIRPF .

Precisamente porque la escala progresiva por tramos del impuesto se aplica a una única magnitud que integra la base liquidable general sin distinción de la procedencia de las rentas, es por lo que la determinación de "la parte del impuesto sobre la renta (...) correspondiente" a la renta obtenida en Sudáfrica, no puede realizarse sino relacionando la base liquidable general con la cuota líquida resultado de aplicar la escala progresiva. Y este es precisamente el sistema seguido por el art. 80 de la LIRPF a través del denominado tipo medio efectivo de gravamen que se ha aplicado en la regularización objeto de este recurso. Dicho precepto establece:

*"A rtículo 80. Deducción por doble imposición internacional.*

*1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:*

*a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.*

*b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.*

*2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que*



*corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales."*

En la página 98 de la liquidación se ha obtenido el tipo medio efectivo de gravamen de la base liquidable general y se ha aplicado a las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero. Esta cantidad representa la parte de impuesto soportada por la renta obtenida en el extranjero y, consecuentemente, el límite a la deducción a practicar en aplicación del Convenio en cuanto es menor que lo satisfecho en el Sudáfrica. Límite a la deducción que el demandante cuestiona y que la Sala considera que no transgrede las determinaciones del Convenio internacional de aplicación.

Finalmente, como con anterioridad se dijo, las consideraciones expuestas son aplicables a las rentas obtenidas por el demandante del Manchester United, F.C.L. y la deducción por doble imposición aplicada en la liquidación originariamente impugnada, pues la regla contenida en el art. 24.2.a) del Convenio con Gran Bretaña que fue anteriormente transcrito es sustancialmente igual.

**OCTAVO.-** a) El cuarto concepto objeto de regularización en el acuerdo de liquidación se refiere a los pagos efectuados por el FC Barcelona a la empresa IMG en razón de los contratos denominados de <Representación y gestión>, firmados por ambos en fechas 16 de mayo de 2008 y 26 de febrero de 2010. En ellos, el FC Barcelona se obligó a pagar al segundo determinadas cantidades de dinero por razón de unos concretos servicios.

El acuerdo de liquidación sostiene que los indicados contratos son simulados, dado que, en realidad, encubren el pago de las comisiones que GPB debía efectuar a IMG, sucursal en España, en su condición de agente del jugador. De ahí que, en aplicación del artículo 16 de la LGT, la Inspección de los Tributos y el TEAC concluyen que las cantidades abonadas por el FC Barcelona a la citada empresa, más el IVA repercutido por ésta última, tienen la condición de rendimientos del trabajo de GPB y, por tanto, deben incluirse en la base imponible general del IRPF del jugador de los años 2008, 2009 y 2010, sin derecho a deducir el importe de las retenciones que el FC Barcelona debería haber practicado en los años 2009 y 2010. Con respecto a la retención que debía haberse practicado en 2008 la regularización acepta su deducción para evitar el enriquecimiento injusto que se produciría por el hecho de haberse exigido su importe al Fútbol Club Barcelona.

b) El demandante sostiene que los contratos celebrados entre el FC Barcelona e IMG, sucursal en España tienen un causa real y lícita, por lo que no existe razón alguna para considerar que son simulados y, menos aún, para imputar en la base imponible general del IRPF de GPB las cantidades abonadas por dicho Club a la citada empresa.

Pero, incluso en el caso de que se llegaran a considerar simulados dichos contratos, el acuerdo de liquidación y la resolución del TEAC también serían contrarios a derecho, pues, (i) el IVA repercutido por IMG, sucursal en España al FC Barcelona no puede ser considerado como rendimiento del trabajo de GPB y, (ii) si las cantidades abonadas por el FC Barcelona a dicha empresa son rendimientos del trabajo de GPB, éste tendría derecho a deducir de la cuota líquida las cantidades que el FC Barcelona debería haber retenido en 2009 y 2010.

**NOVENO.-** La Sala considera que el examen conjunto de la prueba conduce a la desestimación de este motivo del recurso, toda vez que de la documentación aportada al expediente y en la vía jurisdiccional se desprende que, en efecto, los contratos celebrados entre el Fútbol Club Barcelona e IMG en fechas 16 de mayo de 2008 y 26 de febrero de 2010, son contratos simulados absolutamente que instrumentan el pago de las comisiones que el GPB había de pagar a IMG en calidad de representante del jugador. De este modo se obtuvo una ventaja fiscal consistente la disminución de los rendimientos del trabajo que de otro modo no hubieran podido minorar en las cantidades satisfechas a IMG al no derivar el rendimiento de actividades profesionales. De ahí que sea conforme a derecho el ajuste practicado por la Inspección por este concepto, esto es, imputar a GPB las cantidades satisfechas por el Fútbol Club Barcelona a IMG como rendimiento del trabajo, incluyendo el IVA satisfecho por los pretendidos servicios prestados.

Así se desprende del hecho de que el mismo día 16 de mayo de 2008 en que GPB fue contratado con el FCB, se celebrara el primero de los contratos aludidos entre el FCB e IMG, en el cual, tal como se detalla en la liquidación (folios 73 a 77 y ss), la prestación comprometida por IMG carece de contenido en sí misma (en esencia facilitar la plena integración del jugador en el equipo; garantizar el cumplimiento por este de las normas del FCB y abstenerse de conductas que pusieran en riesgo la permanencia del jugador en el FCB), son obligaciones que ya se derivan para el jugador de su contrato con el FCB, y, desde luego, no guardan una razonable equivalencia con la retribución que habría de pagar el FCB por los servicios de IMG. De otro lado estas cantidades son sustancialmente coincidentes con las que se pactaron en los contratos hasta entonces vigentes entre el jugador y su representante. De manera que fácilmente se colige que las cantidades que GPB había pactado como retribución de los servicios de IMG coinciden con las que ha de satisfacerle el FCB por unos servicios carentes de sustantividad propia y, como antes dijimos, de una razonable equivalencia en un contrato sinalagmático.



Y lo mismo sucede a partir de 2010, pues en la misma fecha en que el jugador renueva su contrato con el FCB se celebra el segundo de los contratos mencionados, de 26 de febrero de 2010. El análisis de las retribuciones satisfechas por el FCB al Sr. Luis por trabajo personal y a KERAD PROJETCT 2006, SL, por derechos de imagen del jugador, pone de manifiesto que, al igual que hemos relatado en el párrafo anterior, es el FCB quien satisface las comisiones que el Sr. Luis y KERAD PROJETCT 2006, SL debían satisfacer a IMG como representante del jugador por los rendimientos del trabajo personal y por la explotación de derechos de imagen respectivamente.

Tales apreciaciones, que emanan directamente de la observación de los contratos y fechas de estos, se ven corroboradas por el hecho de que el jugador no pagara a su representante las retribuciones que tenía comprometidas con él, coincidentes como se dijo de las que le abonaba el FCB en cumplimiento de los referidos contratos. Otro elemento de corroboración lo constituye la contestación del requerimiento efectuado a IMG y las manifestaciones del padre del jugador. En ellas, particularmente en la primera, se manifiesta que a partir de la llegada del jugador al FCB procedente del Manchester United, F.C.L, fue el FCB quien pagó las comisiones que el jugador debía satisfacer a IMG y las que por la explotación de los derechos de imagen debía abonarle también KERAD PROJECT 2006, y que por esta razón GPB no satisfizo las comisiones que tenía pactadas con IMG, si bien matiza que las comisiones abonadas por el FCB no respondía únicamente a las debidas por GPB, sino también a la prestación de otros servicios.

A esta conclusión conduce el análisis global de la prueba disponible, sin que la demandante haya conseguido desvirtuar el resultado de este análisis conjunto a través de desmembrar cada uno de los elementos de este conjunto atribuyéndoles una significación aislada y distinta de la que emana de su consideración global.

Así, (i) carece de relevancia si en algunos de los ejercicios anteriores a los aquí contemplados el jugador abonó o no las cantidades pactadas con sus representantes. Desconocemos la realidad de lo afirmado y, en su caso, si ello obedece o no a una mecánica semejante a la aquí descrita, pero lo relevante es que en los ejercicios contemplados no fueron pagadas las comisiones pactadas a IMG, dato que corrobora el pago indirecto a través del FCB en el que se sustenta la liquidación impugnada; (ii) por más que la demandante se extienda en la calificación jurídica como mandato de los contratos entre el FCB e IMG, lo cierto es que la contraprestación a los servicios concertados está vacía de contenido, no acertándose en la demanda a concretar lo que significa la plena integración como contenido autónomo (y distinto del asumido por el jugador con el FCB) de una prestación que pudiera comprometer IMG como obligación contractual; (ii) por lo demás, esta supuesta prestación contractual no puede ser calificada de equivalente a la prestación económica pactada a favor de IMG. Estos contratos carecen de causa, pues a tenor de lo dispuesto en el at. 1274 Cc, "en los contratos onerosos se entiende por causa, para cada parte contratante, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte". De ahí que haya de concluirse que se han celebrado unos contratos simulados absolutamente en la medida en que no encubren ningún otro contrato ( art. 1275 Cc : "*los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral*" ; art. 1276: "*la expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita.*")

A partir de aquí, la única conclusión que se deriva de los datos señalados es que el pago de las comisiones a IMG se efectuó por el FCB por cuenta de GPB y que ello se instrumentó a través de un contrato entre el FCB e IMG simulado absolutamente al carecer de causa.

**DÉCIMO.-** Se ntado que el demandante debe computar como rendimiento del trabajo las cantidades satisfechas por el FCB a IMG, ha de convenirse con la liquidación impugnada en que en este cómputo han de incluirse también las cantidades satisfechas por el FCB en concepto de IVA, pues es la totalidad de lo satisfecho por el FCB lo que integra el rendimiento del trabajo. En tanto que perceptor de este tipo de rentas (y no procedentes de actividades profesionales), no está legalmente prevista su deducción para el cálculo del rendimiento neto.

En lo que se refiere a la pretensión subsidiaria de deducir la retención no practicada por el FCB, la Sala coincide con la interpretación que del art. 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , se realiza. Tal precepto dispone:

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

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

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



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

En efecto, según se ha dejado constancia en fundamentos jurídicos anteriores, la retención a cuenta de IRPF, no se dejó de practicar por causa exclusiva del obligado a retener, sino que el demandante participó en la simulación tendente a eludir la tributación como rendimiento del trabajo de las cantidades satisfechas a IMG por el FCB por cuenta del demandante. Consecuentemente, el precepto anteriormente transcrito no le autoriza a deducir las cantidades que le hubieran debido retener, toda vez que su ámbito de aplicación se restringe a los casos en los cuales la falta de retención fuera exclusivamente imputable a quien hubiera debido practicar la retención.

**DÉCIMO PRIMERO.-** El quinto concepto objeto de regularización que aquí se impugna, no tratado por el TEAC, se refiere a la supuesta ausencia de declaración de los intereses de las cuentas bancarias de GPB en el Reino Unido, en el período comprendido entre el 1 de enero el 31 de marzo de 2008. Según consta en las declaraciones presentadas por el demandante en el Reino Unido, GPB obtuvo 4.422,96 libras de intereses en el periodo comprendido en el 6 de abril de 2007 y el 5 de abril de 2008, con retención 614,60 libras. La Administración distribuyó linealmente los intereses percibidos en el periodo indicado ante la falta de constancia de la cadencia en su percepción, razón por la que imputa al demandante 1.160,88 euros por el periodo incluido en 2008 y computando la retención practicada.

Por las mismas razones más arriba expuestas rechazamos que, tal como se sostiene en la demanda, el hecho de que el Sr. Luis confirmase el borrador de declaración elaborado por la Administración impida a esta la regularización impugnada, toda vez que la confirmación del borrador tiene la consideración de declaración tributaria si responde a la situación económica del declarante, teniendo la obligación en otro caso de presentar la que se ajuste a sus datos económicos.

En segundo término el demandante sostiene que resulta incorrecta la distribución temporal de los intereses que realiza la Administración, de modo que no sería ajustado a Derecho considerar que los intereses resultaron exigibles en el ejercicio 2008. Lo cierto es que a falta de una explicación o justificación de que la exigibilidad de los intereses respondió a otro criterio, relacionar la cuantía de intereses percibidos durante un periodo con ese mismo periodo se revela como la única solución justa a la situación creada por el propio demandante al no declarar ni justificar el momento de la exigibilidad de los intereses que él mismo declaró haber percibido.

**DÉCIMO SEGUNDO.-** El último concepto regularizado en la liquidación impugnada, sobre lo que no se ha pronunciado el TEAC, se refiere a la ausencia de declaración de 13.146,19 euros correspondientes a unos derechos de sponsor percibidos por GPB de NIKE en el Reino Unido, en el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2008, rendimientos que en la liquidación se califican como del capital mobiliario.

Los reproches que se realizan a esta regularización son coincidentes con los que se efectúan a la de los intereses percibidos en el Reino Unido que han sido analizados en el fundamento jurídico precedente: que el demandante se limitó a confirmar el borrador de declaración elaborado por la Administración; y que la imputación al año 2008 de la parte proporcional de los derechos percibidos en el en el periodo comprendido entre el 6 de abril de 2007 y el 5 de abril de 2008 no se corresponde con la exigibilidad de los derechos. Ambas alegaciones han sido contestadas en el fundamento anterior al que nos remitimos.

A estas dos alegaciones añade que, aun descartando las dos infracciones anteriormente denunciadas, los rendimientos obtenidos no serían rendimientos del capital mobiliario, sino rendimientos de actividades económicas. Tal alegación ha tenido respuesta también con anterioridad, descartando la obtención de rendimientos por GPB que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. No se cumplen por tanto los requisitos previstos en el art. 27.1 LIRPF para que los rendimientos ahora cuestionado puedan ser considerados rendimientos derivados de actividades económicas. Del propio modo hemos señalado las diferencias entre el supuesto aquí analizado y el que fue objeto de decisión en las SSTS invocadas en la demanda.

**DÉCIMO TERCERO.-** No s resta por analizar la impugnación del acuerdo sancionador de 1 de diciembre de 2016, parcialmente anulada por el TEAC en la parte la parte de las sanciones correspondiente a la cesión de los derechos de imagen efectuada por el demandante a KERAD PROJECT 2006, S.L.

Esta resolución confirma las infracciones sancionadas relativas a (i) los rendimientos del trabajo obtenidos por GPB en el Reino Unido del Manchester United, F.C.L, entre 1 de enero y 30 de junio de 2008, (ii) los rendimientos





del trabajo obtenidos por GPB de la FIFA por su participación en la Copa Confederaciones celebrada en Sudáfrica en 2009, (iii) los supuestos rendimientos del trabajo imputados por los pagos efectuados por el FC Barcelona a IMG, sucursal en España y, (iv) los rendimientos del capital mobiliario supuestamente recibidos por GPB en el Reino Unido, entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2008, por razón de los intereses de sus cuentas bancarias y de los derechos de sponsor abonados por NIKE al demandante.

En relación a este acuerdo sancionador se aduce:

- a) Que infringe el artículo 191.1 de la LGT, en la medida en que GPB no ha dejado de ingresar a la Hacienda Pública las cantidades a que se refiere el acuerdo sancionador.
- b) Que infringe el artículo 179.1 de la LGT, en la medida que, por un lado, GPB no obró con dolo o negligencia y, de otro, el acuerdo sancionador no motiva adecuadamente la concurrencia de culpabilidad.
- c) Que en el caso de las sanciones relativas a (i) los supuestos rendimientos del trabajo imputados por los pagos efectuados por el FC Barcelona a IMG, sucursal en España y, (ii) los rendimientos del capital mobiliario supuestamente recibidos por GPB en el Reino Unido, entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2008, por razón de los intereses de sus cuentas bancarias y de los derechos de sponsor abonados por NIKE al obligado tributario, infringe el derecho fundamental a la presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978, por cuanto impone las sanciones en base a una prueba indiciaria o estimativa manifiestamente insuficiente.

**DÉCIMO CUARTO.-** El primero de los motivos de impugnación es completamente dependiente del éxito de la impugnación de la liquidación, de manera que la desestimación de esta lleva consigo el de este motivo.

Por lo que se refiere a la idoneidad y suficiencia de la prueba de indicios para acreditar los hechos constitutivos de infracción, es doctrina constante del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo ( STS de 24 de febrero de 2016 -cas núm. 4134/2014 ) que la prueba de indicios es prueba idónea para acreditar los hechos constitutivos de infracción, ya sea penal ya administrativa, resolviendo la cuestión en la suficiencia de los indicios concretamente y plenamente acreditados para que a partir de ellos se pueda considerar probado el hecho consecuencia. La cuestión se desplaza por tanto a evaluación de la inferencia que liga a los hechos base con la consecuencia extraída de ellos más que a la validez o idoneidad de este medio de prueba.

En el presente caso, los hechos a los que la impugnación aquí se refiere han sido acreditados de forma directa en lo que respecta a la ausencia de declaración de los ingresos obtenidos del Manchester United; por la participación en eventos deportivos en Sudáfrica; los rendimientos del capital mobiliario recibidos por GPB en el Reino Unido, entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2008, por razón de los intereses de sus cuentas bancarias; y, finalmente, de los derechos de sponsor abonados por NIKE al demandante. Tales rendimientos fueron declarados en el Reino Unido, consistiendo el elemento fáctico de la infracción su falta de declaración en España.

En relación con los rendimientos del trabajo imputados por los pagos efectuados por el FC Barcelona a IMG, sucursal en España, ya hemos razonado en fundamentos jurídicos anteriores la existencia de simulación en los contratos entre el FCB e IMG que encubrían en realidad el pago de las comisiones que el demandante debía satisfacer a IMG por los servicios prestados como representante del jugador. Esta conclusión se alcanza a partir del análisis de los contratos entre ambas entidades, los suscritos con el jugador con su representante, la coincidencia de retribuciones y fechas de los contratos y pagos correspondientes. Se trata por tanto de una inferencia que no puede ser tildada de ilógica o inconsistente, de modo que no cabe efectuarle un reproche de vulneración de la presunción de inocencia, puesto que " *el control de la solidez de la inferencia puede llevarse a cabo tanto desde el canon de su lógica o coherencia, siendo irrazonable cuando los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como desde el de su suficiencia o carácter concluyente, excluyéndose la razonabilidad por el carácter excesivamente abierto, débil o indeterminado de la inferencia.*" (por todas STC 116/2007, de 21 de mayo, FJ 4)

**DÉCIMO QUINTO .-** Hasta aquí lo que se refiere al aspecto fáctico de la infracción por la que se sancionó al demandante. Cumple ahora abordar el aspecto subjetivo, esto es, el de la culpabilidad.

Para resolver la cuestión suscitada bueno será recordar que el Tribunal Supremo ha elaborado una doctrina constante y uniforme según la cual el principio de culpabilidad rige en el ámbito del derecho administrativo sancionador, también en el ámbito tributario, y que dicha garantía o principio exige que la Administración que ejerce el ius puniendi ha de motivar concretamente y en positivo las razones que conducen a apreciar que la realización del hecho configurado por el legislador como infracción tributaria ha sido realizado por el sujeto infractor de modo que le sea personalmente reprochable, bien a título de dolo o bien de negligencia. Esta exigencia de motivación del acuerdo sancionador no puede, por lo demás, ser suplida por la resolución que se dicte en vía económica administrativa ni por el órgano jurisdiccional al conocer de su impugnación ante los



Tribunales de Justicia ( STS 20 de diciembre de 2013, rec. 1537/2010 ), doctrina que, por lo demás, se deriva del modelo constitucional de distribución del ius puniendi y de las funciones constitucionalmente reservadas a los órganos judiciales ( STC 161/2003, de 15 de septiembre , FJ 3).

Por otra parte, en la STS de diecinueve de enero de 2016 (rec. cas 2966/2014), recordaba el Tribunal Supremo su consolidada doctrina según la cual "... la simple afirmación de que no concurre la causa del actual art. 179.2.d) LGT de 2003 (ex. art. 77.4 LGT de 1963 ) porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por si mismas la existencia de negligencia. En primer lugar, porque, incluso en el supuesto de que la norma fuese clara, como hemos señalado en diversas sentencias [ Sentencia de 6 de junio de 2008 , (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto ; Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto, in fine y Sentencia de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 4744/2004 ), FD Undécimo, in fine] ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción. Así, afirmábamos en la Sentencia de 15 de enero de 2009 que "la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 L.G.T .- no es suficiente para fundamentar la sanción porque "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 ), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente" (FJ Undécimo, in fine). Y, en segundo lugar, porque, como ha señalado esta Sala y Sección "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio" [ Sentencia de 6 de junio de 2008 , rec.cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004) FJ Sexto; de 18 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3267/2002), FD 8 y de 2 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 9712/1997), FD Cuarto]."

**DÉCIMO SEXTO.-** En el caso aquí analizado la resolución sancionadora, aunque de forma breve, sí contiene los elementos básicos a partir de los cuales se formula un juicio de reproche concretamente proyectado sobre los hechos constitutivos de infracción. Así, con respecto a la falta de declaración de los ingresos obtenidos en el extranjero, la resolución sancionadora pone de manifiesto que tales ingresos sí fueron declarados en el país de obtención de manera que el demandante conocía su obligación de declararlos también en España a la vista de que la norma es clara en cuanto a que debe declarar su renta mundial. Pone así de manifiesto la resolución sancionadora que la omisión de la declaración en España de tales rendimientos fue, al menos, culposa o negligente.

Por lo que respecta a la imputación como renta del trabajo de las cantidades satisfechas por el FCB a IMG que se consideran comisiones pagadas a ésta en sustitución del demandante con causa en la actividad de representación del jugador, la resolución sancionadora manifiesta que la misma trama en que la simulación consistió tenía como objetivo la minoración de los rendimientos del trabajo de manera formal, lo cual pondría en evidencia la intencionalidad de la conducta consistente en no declarar tales rendimientos como rentas del trabajo.

En definitiva, en ambos casos la resolución sancionadora motiva sucinta, pero suficientemente el juicio de culpabilidad que necesariamente ha de concurrir en toda infracción administrativa, y tal motivación se considera por la Sala suficiente para evidenciar al menos la negligencia con la que se cometieron los hechos sancionados.



Por todo ello ha de desestimarse el recurso deducido contra el acuerdo del TEAC, en el cual, conviene recordarlo, se estimó parcialmente la reclamación excluyendo la falta de ingreso por derechos de imagen para la cuantificación de la sanción, aspecto este no cuestionado en este proceso.

**DÉCIMO SÉPTIMO.-** En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, procede su imposición a la parte demandante.

Vistos los preceptos ya citados, así como los de general y pertinente aplicación,

## FALLAMOS

**DESESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo **núm. 64/2017**, interpuesto por el Procurador don Antonio Barreiro Meiro Barbero, en representación de don **Luis**, contra la resolución de 1 de diciembre de 2016, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria de la reclamación deducida frente al Acuerdo de liquidación tributaria dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña en fecha 5 de junio de 2013, por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008-2009-2010, y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 5 de junio de 2013, con cuantías de 1.457.855,61 euros y 678.012,59 euros respectivamente.

**CONDENAMOS** al demandante al pago de las costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día 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 casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos de legales oportunos, junto con el expediente de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe