



Roj: **SAN 987/2024 - ECLI:ES:AN:2024:987**

Id Cendoj: **28079230042024100088**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **31/01/2024**

Nº de Recurso: **1115/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ANA ISABEL MARTIN VALERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0001115/2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 09076/2020

Demandante: Bartolomé

Procurador: RAYON CASTILLA, ANA

Letrado: VANESSA CASTELLÓ JORDÁ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. ANA MARTÍN VALERO

SENTENCIA N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a treinta y uno de enero de dos mil veinticuatro.

La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo **número 1115/2020**, interpuesto por **D. Bartolomé**, representado por la Procuradora D^a Ana Rayón Castilla y asistido de la Letrada D^a Vanessa Castelló Jordá contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de julio de 2020, que estima el parte el recurso de alzada formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de marzo de 2019, recaída en las reclamaciones NUM000 y NUM001, interpuestas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009 y 2010, y contra el acuerdo sancionador derivado del anterior; habiendo sido parte demandada en las presentes actuaciones la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso administrativo, mediante escrito presentado en fecha 1 de octubre de 2020, contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión por Decreto de 2 de octubre de 2020 y con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado el 1 de septiembre de 2021, en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: <<(…) dicte en su día sentencia por la que declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 21 de julio de 2020 impugnada, en la parte desestimatoria de nuestras pretensiones y, por ende, de los acuerdos administrativos de liquidación e imposición en ella confirmados>>.

TERCERO. - La Abogacía del Estado contestó la demanda en escrito presentado el día 13 de octubre de 2021, en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró aplicables, solicita que se dicte sentencia desestimando el recurso y confirmando la resolución impugnada por ser conforme a derecho, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO. - Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicada la propuesta y admitida, se presentó por las partes escrito de conclusiones, tras lo cual quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que fue fijado para el día 24 de enero de 2024, fecha en que tuvo lugar.

QUINTO. - La cuantía del recurso se ha fijado en indeterminada.

Ha sido Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a Ana I. Martín Valero, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- D. Bartolomé impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 de julio de 2020, que estima en parte el recurso de alzada formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de marzo de 2019, recaída en las reclamaciones NUM000 y NUM001, interpuestas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009 y 2010, y contra el acuerdo sancionador derivado del anterior.

Los conceptos objeto de regularización fueron los siguientes:

1.- Tributación en sede de Don Bartolomé de las rentas derivadas de la cesión de sus derechos de imagen. La Inspección considera que procede la integración directa en la base imponible del obligado tributario de las rentas derivadas de la explotación de sus derechos de imagen. Así, la actuación de Don Bartolomé y de la entidad EUROPA SCAR SPORT, S.L, no ha sido acorde con la que cabría encontrar en caso de haberse producido una cesión de derechos de imagen en el marco de un negocio jurídico real, generador de los efectos jurídicos propios de tal negocio entre partes que actúan, si bien en busca de su interés, conforme a derecho. En este caso, el tráfico jurídico realizado de los derechos de imagen del contribuyente no se ha hecho respetando la separación de patrimonios y personalidades jurídicas del socio (don Bartolomé) y la sociedad (EUROPA SCAR SPORT, S.L) sino todo lo contrario, pues ha habido una confusión continua de patrimonios y personalidades y un uso desordenado y negligente de los derechos de imagen de don Bartolomé por razones de oportunidad y, por supuesto, por motivos fiscales.

2.- Integración en la base imponible de don Bartolomé, como mayores retribuciones del trabajo, de las cantidades satisfechas por los clubes de fútbol al agente de jugadores don Primitivo. La Inspección considera que el importe satisfecho por los Clubes de fútbol (Real Madrid Club de Fútbol y Fútbol Club Gelsenkirchen-SHALKE 04e V.) a la entidad NESCAR SPORT, S.L (en virtud de los servicios prestados por don Primitivo) deben ser sumados al resto de retribuciones del trabajo que dichos Clubes satisfacen a don Bartolomé, en la media que don Primitivo era Agente de Don Bartolomé en los años objeto de comprobación, y, por tanto, conforme a la normativa de aplicación, es el contribuyente quien debe abonar sus retribuciones, de forma que si los Clubes son, como es el caso, los que retribuyen directamente al Agente, ha de entenderse que el pago se está realizando en nombre del jugador.

El TEAC estimó parcialmente las pretensiones del reclamante al considerar que debían quedar exoneradas de gravamen en España las retribuciones satisfechas por el SHALKE 04 a NESCAR SPORT, que fueron calificadas como rendimientos del trabajo del jugador, así como las retribuciones satisfechas por el SHALKE 04 a la mercantil ESS, que fueron calificadas como rendimientos de actividades económicas, concretamente profesionales, del jugador, por tratarse de rentas que, en base a lo previsto en el Convenio de Doble Imposición España-Alemania, podrían ser sometidas a tributación en Alemania, sin perjuicio de que deban ser tenidas en



cuenta en nuestro país, en el nuevo acuerdo a dictar, para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas como si aquellas no estuvieran exentas.

SEGUNDO. - Plantea la entidad actora en su demanda los siguientes motivos impugnatorios, en los que fundamenta la anulación de la resolución impugnada:

(i) Prescripción del derecho de la Administración a liquidar y a imponer sanciones respecto del IRPF del ejercicio 2009, por considerar que resulta improcedente la imputación de un periodo de 35 días de dilaciones.

(ii) Improcedencia de imputar en el IRPF de D. Bartolomé los rendimientos obtenidos por ESS en concepto de cesión de los derechos de imagen, dada la realidad de dicha cesión a ESS.

(iii) Improcedencia de imputar como rendimientos del trabajo los pagos satisfechos por los clubes de fútbol REAL MADRID y el SCHALKE a NESCAR SPORT (entidad de la que es socio D. Primitivo) cuando la Administración no ha probado que dicha sociedad actuase como Agente FIFA de este futbolista en los contratos suscritos con el REAL MADRID y el SCHALKE, vigentes en los ejercicios 2009 y 2010 -de hecho, los contratos señalan que es NESCAR SPORT quien prestó servicios a ambos clubes de fútbol-.

(iv) La cuota tributaria no se ha determinado correctamente, pues se tenía que haber deducido de la misma las retenciones practicadas (al tipo del 24%) sobre las rentas que derivan de la explotación de derechos de imagen, imputados al recurrente.

(v) El acuerdo sancionador no es conforme a derecho por los siguientes motivos:

- por ampararse su conducta en una interpretación razonable de la normativa aplicable y de los contratos suscritos;
- ad cautelam: nulidad del acuerdo sancionador, por defectuosa motivación de la culpabilidad;
- ad cautelam: incorrecta calificación de la infracción como grave, al no concurrir ocultación; y
- ad cautelam: errónea determinación de la base de la sanción, por aplicación del principio de proporcionalidad

TERCERO. - Sobre la prescripción de la acción para liquidar el ejercicio 2009 la parte recurrente cuestiona el periodo de dilación de 35 días entre el 19 de febrero y el 26 de marzo de 2014, imputado en el acuerdo de liquidación por retraso en la aportación de documentación, por lo que le lleva a concluir que las actuaciones inspectoras se excedieron del plazo de doce meses.

Sostiene, como ya hiciera ante el TEAC, que en el acuerdo de liquidación no se ha motivado, en los términos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que el retraso en la aportación de documentación que determinó esa dilación hubiera afectado al normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Y entiende que pese a no haber aportado la documentación requerida [contratos de trabajo, contratos de cesión de derechos de imagen y la justificación de la reducción aplicada sobre los rendimientos íntegros del trabajo (por importe de 2.667.139,08 euros)], no impidió continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

. - En la primera diligencia aportó gran parte de la documentación que le había sido requerida en la comunicación de inicio. En concreto, y tal y como consta en el expediente, aportó 140 hojas de documentación con trascendencia tributaria. La aportación de toda esta documentación, sobre la que la Inspección pudo trabajar entre el 19 de febrero y el 26 de marzo de 2014, pone de manifiesto que, en realidad, las actuaciones inspectoras no se vieron entorpecidas por el hecho de que el 19 de febrero no se aportase toda la documentación requerida en la comunicación de inicio.

. - La diligencia de 26 de marzo de 2014, en la que la Inspección admite que cesa la dilación, no consta referencia alguna a los contratos de trabajo, los de cesión de derechos de imagen y la justificación de la reducción aplicada sobre los rendimientos íntegros del trabajo. Parece lógico pensar que, si la Inspección hubiese estado impedida de actuar a la espera de la aportación de dichos documentos, la diligencia de 26 de marzo de 2014 habría recogido alguna referencia a su aportación.

. - En ninguna de las tres siguientes diligencias (de 7 de mayo, 27 de mayo y 16 de julio de 2014) el actuario hace referencia alguna a los contratos de cesión de derechos de imagen (contratos a los que la Inspección parece dar especial importancia a la hora de imputar la dilación). Parece lógico pensar que, si la Inspección hubiese estado impedida de actuar hasta el 26 de marzo de 2014 a la espera de la aportación de dichos contratos, tras su aportación, la Inspección hubiese realizado preguntas e indagaciones sobre ellos, que habrían tenido su reflejo en las diligencias inmediatamente posteriores. Pero ello no fue así, ya que, como reflejan las diligencias, la Inspección no vuelve a preguntar por los contratos hasta el 28 de julio de 2014 (4 meses después de que cese la dilación).



CUARTO. - El artículo 150.1º LGT - en la redacción vigente en el momento de las actuaciones inspectoras- dispone que:

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

Y el artículo 104.2º que:

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

Esta concreción reglamentaria se plasma en el artículo 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, a tenor del cual:

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

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

(...)"

QUINTO. - La doctrina del Tribunal Supremo en materia de las dilaciones imputables al contribuyente puede resumirse en los siguientes criterios interpretativos (Sentencias de 24 de enero de 2011 -rec. 485/2007 -, 8 de octubre de 2013 -rec. 5114/2011 -, 4 de noviembre de 2013 -rec 1004/2011 -, ó 29 de enero de 2014 -rec. 4649/2011 -, entre otras muchas):

- Dentro del concepto de " dilación" se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

- " Dilación" es una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.

- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico y ello pues es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una " dilación" imputable al sujeto inspeccionado.

- La falta de cumplimiento de la documentación exigida no es dilación si no impide continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora (sentencia de fecha 28 de enero de 2011, dictada en el recuso 5006/05).

-Retrasarse es diferir o suspender la ejecución de algo y dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución (sentencias dictadas en los recursos 541/2011 y 6555/2009), siendo necesario la fijación de un plazo para poder imputar al obligado tributario dilaciones en caso de incumplimiento del mismo, de tal forma que la inobservancia de este deber impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado (sentencia de fecha 24 de Noviembre de 2011 (rec. 791/2009).

Por otro lado, hay que tener en cuenta, como pone de manifiesto el Tribunal Supremo en su Sentencia de 14 de octubre de 2013 (rec. 5464/2011), que "por diferencia con el artículo 29.2 de la Ley 1/1998, el artículo 104.2 de la Ley General Tributaria de 2003 no habla de «dilaciones imputables al contribuyente» sino de «dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración»".

SEXTO.- En relación con el requisito de motivación de las dilaciones en el acuerdo de liquidación, y en concreto, de las imputadas por retraso en la aportación de documentación, merece destacarse la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Secc 2ª) de fecha 11 de diciembre de 2017, dictada en el recurso de casación



para la unificación de doctrina núm. 3175/2016, que subraya la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; precisando que:

«(...) aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual -añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos».

Y añade que:

«De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación. Así es, parece obvio que el órgano actuante debe hacer un primer relato, no solo de las dilaciones imputadas a la persona o entidad (o de las interrupciones que hayan acaecido), sino también de la trascendencia que las mismas han tenido en el desarrollo del procedimiento, en el acta inspectora, que recoge una propuesta que el órgano competente para liquidar puede o no acoger. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que, tratándose de actas de disconformidad, en el informe ampliatorio o complementario se desarrollen de forma concreta los motivos de la regularización y las incidencias del procedimiento, y de que el Inspector-Jefe pueda, en su caso, subsanar los eventuales déficits de motivación.

No debe olvidarse, de un lado, que el Actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce porqué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducir lo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-Jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado.

Pero resulta evidente que las dilaciones atribuidas al obligado tributario deben motivarse, asimismo, en el acuerdo de liquidación, porque, como es de sobra conocido, en virtud del art. 54.1 de la Ley 30/1992, en general, y del art. 103.3 de la LGT, en particular, el acto administrativo de liquidación debe ser motivado. Y, como dice la sentencia de la Audiencia Nacional ofrecida de contraste, «[e]ste deber jurídico, en lo que se refiere a la liquidación, debe entenderse rectamente que no sólo comprende, en el contexto de una Administración que debe someterse a la Ley y al Derecho (art. 103 CE), la motivación de los elementos sustantivos esenciales del tributo liquidado, sino que ha de extenderse a la justificación del propio ejercicio de la potestad, antecedente y presupuesto de esa determinación de la deuda, cuando concurren en el asunto circunstancias que puedan hacer dudar del tempestivo y adecuado ejercicio de la competencia, como sucede en los casos en que la resolución se dicta una vez ya transcurridos los doce meses que, como límite máximo, impone la ley». Teniendo siempre presente que «la motivación no es una mera cortesía del acto, sino una exigencia que permite al propio órgano administrativo garantizar el acierto de su decisión, de la que debe dar cuenta, y a los Tribunales de justicia verificar si esa decisión se acomoda al ordenamiento jurídico o si, por el contrario, incurre en cualquier infracción de éste y, eventualmente, en arbitrariedad» (FD Cuarto).

Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento



concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada "no aporta documentación", y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 150.1 LGT , y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando por qué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación. En nuestro caso, la propia resolución del TEAR de Canarias aclara que en ella «no se recogen la relación de diligencias para suplir el contenido del acuerdo de liquidación sino para evidenciar, precisamente, que bastaba la lectura de las mismas para rebatir las alegaciones de los contribuyentes» (FD Segundo)».

Ello está en línea con la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, SSTs de 28 de enero de 2011 -rec. 5006/2005-, 24 de enero de 2011 -rec. 485/2007-, 4 de abril de 2017 - 2659/2016- y 13 de julio de 2017 -rec. 898/2016-) conforme a la cual:

«(...) sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si la Inspección razona en el acuerdo de liquidación, respecto de cada periodo de dilación, (i) la concreta documentación que faltaba por aportar, y (ii) los motivos por los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora (...)».

SÉPTIMO. - Ex puesto el marco legal y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que lo ha interpretado, hemos de aplicarlo a lo ocurrido en el presente supuesto.

Y para ello tenemos que en el acuerdo de liquidación se indica, en referencia a la citada dilación de 35 días, que:

"en la comunicación de inicio de actuaciones se solicitó, expresamente, entre otra documentación, la aportación de los contratos de cesión de derechos de imagen y los contratos de trabajo, así como explicación y aportación de documentación justificativa de la reducción aplicada sobre los rendimientos íntegros del trabajo (por importe de 2.667.139,08 euros), para su aportación en fecha 19 de febrero de 2014. El día 19 de febrero de 2014 dicha documentación no fue aportada, reiterándose su solicitud y advirtiéndose al compareciente que la falta de aportación de tal documentación constituía un supuesto de dilación no imputable a la Administración, en los términos del artículo 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT). Finalmente, dicha documentación fue aportada en fecha 26 de marzo de 2014. Como se verá más adelante, dicha documentación, y en particular la referida a los contratos de cesión de derechos de imagen ha resultado esencial para la finalización del procedimiento".

Pues bien, tal y como puede observarse, en el acuerdo de liquidación, si bien se identifica la documentación requerida al obligado tributario y que faltaba por aportar, no se motivan suficientemente, en los términos exigidos por el Tribunal Supremo, las razones por las que el retraso en la aportación de esa documentación- aunque fuera documentación esencial para la finalización del procedimiento- habría impedido a la Inspección continuar realizando las actuaciones necesarias en el desarrollo de su actividad de comprobación e investigación durante el periodo de dilación.

Atendiendo a la doctrina jurisprudencial antes expuesta, para que la dilación pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, habría sido preciso que la Inspección tributaria explicara en qué medida el retraso en la aportación de la documentación solicitada, habría entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento, impidiendo la continuación de la actividad investigadora. Se indica en el acuerdo de liquidación que la documentación requerida, y en particular los contratos de cesión de los derechos de imagen resultaron esenciales para la finalización del procedimiento, pero desde que se tuvo por aportada esa documentación el



26 de marzo de 2014 hasta que finaliza el procedimiento el 10 de abril 2015, transcurrió más de un año, sin que se haya explicado suficientemente, como se ha dicho, en qué medida el retraso en su aportación incidió en el desarrollo de las actuaciones inspectoras impidiendo su continuación y finalización en plazo.

La ausencia de dicha motivación determina que el referido periodo de dilación no tenga incidencia en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector.

Tenemos, así, que las actuaciones se iniciaron el 30 de enero de 2014 y por tanto deberían haber concluido el 30 de enero de 2015; sin embargo, no finalizan hasta el 10 de abril de 2015, cuando se notifica el acuerdo de liquidación. No obstante, la inspección consideró que había que excluir del cómputo del plazo de duración 112 días de dilaciones no imputables a la Administración, por lo que el plazo no se habría superado.

El TEAR apreció que no procedía computar un periodo de interrupción injustificada de 40 días, entre el 4 de diciembre de 2014 y el 13 de enero de 2015, y, en consecuencia, las dilaciones excluidas del cómputo quedaban reducidas a 72 días, de modo que el plazo máximo para finalizar el procedimiento era el 11 de abril de 2015 y, por tanto, tampoco se había superado el plazo de 12 meses, teniendo en cuenta que el acuerdo de liquidación se había notificado el 10 de abril de 2015.

Ahora, en virtud de las conclusiones alcanzadas en la presente sentencia conforme a las cuales no procede computar tampoco como dilación el periodo de 35 días comprendidos entre el 19 de febrero y el 26 de marzo de 2014, es claro que las actuaciones inspectoras se excedieron del plazo de 12 meses previstos en el art. 150.1 LGT.

Y la consecuencia de ello es que el procedimiento inspector, de acuerdo con la regulación legal anteriormente reproducida, no pudo interrumpir el plazo de prescripción de cuatro años del derecho a liquidar la deuda tributaria, con la consecuencia de que el derecho a regularizar el ejercicio 2009, cuyo plazo finalizaba el 30 de junio de 2014, ya había prescrito cuando se notifica el acuerdo de liquidación.

Procede, pues, estimar el presente motivo de impugnación, anulando la resolución impugnada, así como el acuerdo de liquidación originariamente impugnado y el acuerdo sancionador derivado del mismo en lo que se refiere al ejercicio 2009.

OCTAVO. - Analizando ya el primer concepto objeto de regularización, circunscrito al ejercicio 2010, los hechos de los que parte la resolución administrativa, y que son relevantes para la decisión de la controversia, son los siguientes:

1.- En fecha 23 de junio de 1997 se otorga escritura pública de constitución de la entidad ROLO IMAGEN, SL (en adelante ROLO o ROLO IMAGEN, SL), cuyo administrador único fue don Bartolomé, futbolista español que formó parte de la plantilla del Real Madrid Club de Fútbol (en adelante RMCF) durante 16 años, desde el año 1994 hasta el año 2010. Así, jugó en dicho Club hasta la temporada 2009/2010, fichando, en julio de 2010 por el Fútbol Club Gelsenkirchen-SCHALKE 04 e. V. (en adelante SCHALKE 04), equipo del que formó parte durante las temporadas 2010/2011 y 2011/2012.

Por su parte, la entidad EUROPA SCAR SPORT, SL fue socio único de la entidad ROLO hasta la absorción de esta por aquella, mediante fusión impropia, tal como consta en la escritura pública de fusión por absorción, otorgada en fecha 20 de mayo de 2009 (esto es, EUROPA SCAR SPORT, SL, entidad absorbente, absorbió a ROLO, que se disolvió sin liquidación).

2.- La entidad EUROPA SCAR SPORT, SL, (en adelante ESS, SL) fue constituida mediante escritura de fecha 27 de marzo de 1996. Es socio de EES, SL, con un 99,99 por ciento del capital social, don Bartolomé, quien a su vez es administrador, junto con su madre, doña Rosalía.

3.- Finalmente, EUROPA SCAR SPORT IMAGEN, SL, (en adelante ESS IMAGEN, SL) está también vinculada con don Bartolomé, quien dispone de una participación del 99,99 por ciento del capital social, y de la que es administrador don Benjamín, hermano de la esposa de don Bartolomé, doña Bárbara.

ESS IMAGEN, SL fue creada en virtud de la escisión parcial de ESS, SL, de fecha 15 de septiembre de 2011, mediante la cual se separa de ESS, SL la rama de actividad que vino a denominarse "UNIDAD DE GESTIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN", en favor de la entidad de nueva creación ESS IMAGEN, SL.

4.- Las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas cerca de don Bartolomé se desarrollaron en paralelo a las llevadas a cabo cerca de la entidad EES, SL.

En el curso de las actuaciones inspectoras, y siendo esta una de las cuestiones centrales en la que se ha basado la regularización de la Inspección, se solicitó a don Bartolomé y a EES, SL los contratos de cesión de derechos de imagen de don Bartolomé a las entidades ROLO, ESS, SL Y ESS IMAGEN, SL, sin que se aportara



contrato escrito alguno, señalando el obligado tributario la existencia de un contrato verbal, vigente en los años 2009 y 2010, periodos a los que se refiere la comprobación.

Señala la inspección que, según se manifestó en reiteradas ocasiones por el contribuyente (puesto que no aportó documentación justificativa al respecto), parece que en un primer momento don Bartolomé cedió sus derechos de imagen, en el año 1997, a la entidad ROLO, de la cual era socio y administrador. No se ha aportado ningún contrato, ni se ha indicado a la Inspección condiciones como el precio, plazo, ni la fecha de tal adquisición. No obstante, sí se ha podido verificar por la Inspección que no consta contabilizado en sede de ROLO ningún inmovilizado inmaterial, tal como resultaría exigible de acuerdo con lo previsto en la norma de valoración quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 1990, vigente hasta el año 2008.

5.- No obstante lo anterior, esto es, el hecho de que los derechos de imagen de don Bartolomé se habían cedido a ROLO, en fecha 1 de julio de 2000, se firma un contrato entre ADIDAS ESPAÑA, SA (en adelante ADIDAS), y don Bartolomé, en virtud del cual don Bartolomé cede sus derechos de imagen a ADIDAS, por un periodo de 10 años (hasta el 30 de junio de 2010) y un precio de 200 millones de pesetas (1.202.024,21 euros) a la firma del contrato y 165 millones de pesetas (991.669,97 euros) el resto de años.

Si bien en el contrato aparece la entidad ROLO, la firma del contrato se produce entre el futbolista, don Bartolomé, como cedente, y la marca, ADIDAS, como cesionaria, siendo estos dos los titulares de los derechos y obligaciones dimanantes del contrato, sin perjuicio de que en la cláusula 23.2 se otorgue a ROLO la facultad de facturar a ADIDAS, tal y como puede apreciarse en el propio contrato. Como puede concluirse de su lectura, las obligaciones contraídas por ADIDAS, fundamentalmente consistentes en el pago del precio convenido, lo son frente a don Bartolomé (cláusula 3), y no frente a ROLO, señalándose, incluso, que es don Bartolomé (el jugador), y no ROLO (la sociedad) quien debe comunicar a ADIDAS la consecución, en su caso, de los objetivos deportivos que suponen el pago de cuantías adicionales (máximo goleador, bota de oro, balón de oro, etc.) siendo el propio don Bartolomé, y no ROLO, quien debe indemnizar a ADIDAS en caso del incumplimiento señalado en la cláusula 3.5.

Por su parte, las obligaciones contraídas a cambio del precio, lo son para el jugador, don Bartolomé, no para la Sociedad, ROLO, como puede apreciarse en la cláusula 4, en la que se obliga don Bartolomé, y no ROLO, a actuar de buena fe en el cumplimiento de las obligaciones del contrato, en tanto suyas que son, o a asegurarse de que si se crea una página web relacionada con él, exista un enlace a la página web de ADIDAS (al margen de las obligaciones propias de este tipo de contratos, tales como vestir productos ADIDAS cuando entrene o juegue al fútbol o realice anuncios o apariciones públicas, probar los productos ADIDAS, etc.).

Asimismo, resulta evidente lo señalado en la medida que el propio don Bartolomé afirma, expresamente, en la cláusula 6.1 (b) que es el único propietario de los derechos que otorga a ADIDAS, y que en la cláusula 7 se otorga el derecho de rescisión del contrato a don Bartolomé, al jugador, y no a ROLO, la sociedad, o que la cláusula 13 expresamente señala que el acuerdo es entre ADIDAS y el Jugador, siendo estos los únicos competentes para modificarlo.

Por último, en la cláusula 23.2, por fin aparece la entidad ROLO, señalándose en dicha cláusula que:

"El Jugador reconoce que ROLO IMAGEN S.L. puede facturar a ADIDAS por todos los pagos de bonificaciones y compensaciones que se deban o se puedan deber según el presente Acuerdo al Jugador y ADIDAS deberá efectuar todos los pagos debidos a ROLO IMAGEN S.L. en nombre del Jugador."

Posteriormente, según las manifestaciones del obligado tributario a la inspección en el curso de la comprobación, en el ejercicio 2004 la entidad ESS, SL se hace con los derechos de imagen de don Bartolomé, si bien señala la inspección que no ha quedado acreditado en el curso de las actuaciones inspectoras si tal cesión se produjo como consecuencia de la cesión de los derechos por parte del propio don Bartolomé o por parte de la entidad ROLO.

Señala la Inspección que lo que sí ha podido verificar, de acuerdo con los datos que obran en la base de datos de la AEAT, es que en el ejercicio 2004:

- La mitad de los derechos de imagen de don Bartolomé, satisfechos por ADIDAS, son declarados por ROLO, y la otra mitad por ESS, SL.

- Ni la entidad ROLO ni la entidad ESS, SL declaran en el modelo 347 (operaciones con terceros) importe alguno en virtud del cual pudiera presumirse que se ha producido la venta o cesión de los derechos de imagen por parte de ROLO a ESS, SL (teóricamente, y sin perjuicio de lo antes visto para el caso de ADIDAS, los derechos habían estado en poder de ROLO).



- Tampoco en sede de la autoliquidación de IRPF de 2004 presentada por don Bartolomé existe importe declarado por una posible cesión de derechos de imagen a ESS, SL, que, debería haberse producido, en caso de que la primera cesión a ROLO hubiera finalizado, y los derechos de imagen, revertidos a él. Tampoco existe imputación o declaración en el modelo 347 que haga suponer lo anterior.

- Al igual que en el caso de ROLO, no existe contabilizado en sede de ESS, SL ningún inmovilizado inmaterial, tal como resultaría exigible de acuerdo con lo previsto en la norma de valoración quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 1990, vigente hasta el año 2008.

Señalaron los comparecientes que el inmovilizado intangible que constituyen los derechos de imagen por ESS, SL teóricamente adquiridos con efectos 1 de enero de 2009 no se contabilizaron en el ejercicio 2009 en la medida que así lo exigía el principio de prudencia, dada la edad de don Bartolomé, su riesgo a lesionarse, la posibilidad que había de una posible retirada, así como el incierto futuro inmediato.

En el año 2008 se firmó un contrato en virtud del cual ESS, SL habría de cobrar por cesión de derechos de imagen al REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL algo más de 1.500.000,00 euros al año durante 3 años (temporadas), a sumar al 1.000.000,00 de euros de Adidas. Sin embargo, no se contabilizó intangible alguno.

El único documento que se ha aportado a la Inspección con el que se pretende justificar la existencia de cesión de derechos de imagen a la entidad EES, SL es una carta, remitida por don Bartolomé a ADIDAS, de fecha 26 de febrero de 2004, en la que don Bartolomé comunica a ADIDAS que "EUROPA SCAR SPORT, S.L. ha venido a sustituir en sus funciones a la mercantil ROLO IMAGEN S.L. parte del mencionado Acuerdo. Consecuentemente, la mercantil EUROPA SCAR SPORT, S.L. se subroga en todos los derechos y obligaciones que, hasta la fecha, ostentaba frente a ADIDAS. ROLO IMAGEN, S.L. Por tanto, a partir de la fecha de recepción de la presente comunicación, que deberá quedar anexada al Acuerdo de 1 de julio de 2000, EUROPA SCAR SPORT, S.L. podrá facturar a Adidas por todos los pagos de bonificaciones y compensaciones que se me deban o se me puedan deber en virtud del mencionado Acuerdo, debiendo efectuar Adidas todos los pagos a mi debidos a esta sociedad".

6.- En fecha 3 de agosto de 2005 se firma contrato de trabajo de jugador de fútbol profesional entre el RMCF y don Bartolomé con una duración desde de 1 de julio de 2005 hasta el 30 de junio de 2010. En dicho contrato se recoge un anexo en relación con los derechos de imagen. De acuerdo con los términos de dicho anexo, en el primer párrafo del punto primero, don Bartolomé cede al RMCF el derecho a utilizar su imagen, pero siempre que tal cesión tenga por objeto una finalidad publicitaria deportiva del propio Club. Nos encontramos así con una cesión de derechos de imagen vinculada indisolublemente a la relación laboral, que ha venido a denominarse imagen colectiva, esto es, se trata de una cesión de imagen consustancial al propio contrato de trabajo firmado, en atención al trabajo a desarrollar, sin que hubiera sido necesario su cesión expresa, puesto que cuando don Bartolomé prestó su consentimiento al contrato laboral, también está consintiendo la utilización de su imagen por el RMCF, en cuanto a jugador que pasa a formar parte de dicho Club. El resto de párrafos de dicho anexo concretan que el resto de publicidad, diferente a la publicitaria deportiva del RMCF, requiere acuerdo entre ambas partes, lo que pone de manifiesto que el resto de derechos de imagen de don Bartolomé no se han transmitido al RMCF.

7.- En esa misma fecha en que se firmó el contrato de trabajo señalado, 3 de agosto de 2005, se firma un contrato de cesión de derechos de imagen entre el RMCF y la entidad ESS, SL, en virtud de la cual esta cede al RMCF los derechos de imagen de don Bartolomé. Destaca la Inspección el hecho de que en ningún momento se señala referencia alguna al título en virtud del cual pertenecen a ESS, SL los derechos de imagen de don Bartolomé. Asimismo, destaca la inspección los siguientes pactos del contrato:

- La cesión de imagen se hace en el más amplio concepto posible, si bien se excluye el calzado.
- Tal cesión afecta al jugador, como jugador profesional del REAL MADRID y como persona física con trascendencia pública.
- En cuanto al precio, existe una ausencia expresa del mismo; así lo pone de manifiesto una cláusula en virtud de la cual se indica que, si la existencia de tal precio fuera necesario para la validez del contrato, la contraprestación a pagar por el RMCF, ya sea a la entidad, ya sea al jugador, se encuentra incluida dentro de lo pagado por el RMCF a don Bartolomé en el marco del contrato de trabajo.

8.- En fecha 14 de febrero de 2008 el RMCF y don Bartolomé deciden sustituir el contrato de trabajo, de fecha 3 de agosto de 2005, firmando un nuevo contrato. Destaca la inspección la bajada de importes con este nuevo contrato, aunque, si bien es cierto que lo anterior supone perder aproximadamente 5 millones de euros entre las dos temporadas (2.499.437 euros al año = 4.998.874 euros en dos años) que don Bartolomé hubiera tenido derecho a percibir conforme al contrato, el nuevo contrato supone una temporada más en plantilla, asegurada,



cobrando casi 9 millones de euros (frente a los 5 que deja de ganar, suponen 4 millones de euros más), además de nuevas renovaciones vinculadas a un número mínimo de partidos jugados.

En la misma fecha, 14 de febrero de 2008, se firma un "ANEXO AL CONTRATO DE CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN SUSCRITO ENTRE EL REAL MADRID, Bartolomé Y EUROPA SCAR SPORT, S.L., EL 3 DE AGOSTO DE 2005", de acuerdo con el cual, en fecha 14 de febrero de 2008 ESS, SL, el RMCF, y el propio don Bartolomé, manifiestan que la situación de los derechos de imagen de don Bartolomé queda como sigue:

- Don Bartolomé cedió los derechos de imagen a ESS, SL, además, en el más amplio concepto posible, si bien se excluye el calzado, afectando tal cesión tanto a la imagen del jugador como jugador profesional del REAL MADRID como a la persona física con trascendencia pública. Esto es así, no porque se haya visto por la Inspección en algún contrato, que como hemos visto no se ha aportado, sino en tanto que en esos términos se produjo la cesión que ahora se ratifica por parte de ESS, SL al RMCF.

- ESS, SL cede el 50 por ciento de esos derechos de imagen (en el más amplio concepto posible, si bien se excluye el calzado, afectando tal cesión, tanto a la imagen del jugador como jugador profesional del REAL MADRID, como a la persona física con trascendencia pública), por un importe de 1.574.079 euros.

Como consecuencia de la renovación del contrato, la inspección hace la siguiente comparativa:

Con el contrato del año 2005, el importe bruto a pagar a don Bartolomé era de 11.419.230,00 euros (y aquí, en su caso, se debía entender incluido un hipotético pago, en caso de ser necesario, para la validez del contrato de cesión de derechos de imagen). Con el contrato del año 2008, el importe bruto a pagar a don Bartolomé pasa a ser de 8.919.793,00 euros, si bien ahora se retribuye de forma expresa y separada a la entidad ESS, SL por un importe de 1.574.080,80 euros, lo que hace un total de 10.493.872,00 euros.

9.- Con fecha 15 de mayo de 2010 se firma contrato mixto de edición y licencia de marca y derechos de imagen entre REAL MADRID GESTIÓN DE DERECHOS, SL, ESS, SL, don Bartolomé y EDITORIAL EVEREST, SL, en virtud del cual el RMCF y la entidad ESS, SL, como titulares de los derechos de imagen de don Bartolomé, ceden a la EDITORIAL EVEREST el derecho a editar, distribuir, fabricar y comercializar el libro " Bartolomé , EL TRIUNFO DE LOS VALORES".

10.- En fecha 1 de julio de 2010, estando en vigor el contrato con el RMCF, y como se verá, estando también en vigor el contrato con el SCHALKE 04 (hubo un periodo de 26 días en que ambos contratos estuvieron vigentes), se firma un nuevo contrato con ADIDAS, en tanto que el de 2000 había llegado a su vencimiento.

En relación con este contrato, destaca la inspección los siguientes párrafos:

- En primer lugar, en el Exponen I, se indica que ADIDAS desea adquirir el derecho a utilizar la imagen del jugador, bien en su actual faceta de jugador, bien como embajador de la marca.

- Por otra parte, en el Exponen II, se indica que es interés de las partes la concesión de una licencia en exclusiva para utilizar la imagen del Futbolista en la publicidad, promoción, distribución y comercialización de artículos deportivos de ADIDAS, y la prestación de servicios complementarios.

- Asimismo, en el Exponen II, se señala que la entidad ESS, SL ostenta en exclusiva la gestión de los derechos de explotación comercial y publicitaria de la imagen del Futbolista, no habiéndose realizado con anterioridad al presente Contrato acto jurídico alguno de transmisión, licencia o gravamen que pudiese afectar al contenido de los mismos.

- Por su parte, en la Estipulación SEGUNDA, se señala que la Sociedad, ESS, SL, cede con carácter único y exclusivo a ADIDAS el derecho a explotar los derechos de imagen del Futbolista.

- Por último, en la estipulación DECIMOTERCERA, la Sociedad declaró que, mediante el presente Contrato, ostentaba en exclusiva la gestión de los derechos de explotación comercial y publicitaria de la imagen del Futbolista, no habiendo realizado con anterioridad al presente Contrato, ni la Sociedad ni el Futbolista, ningún acto jurídico de transmisión, licencia o gravamen que pudiese afectar al contenido del mismo, garantizando su goce y disfrute pacífico y libre de cargas o gravámenes.

11.- En fecha 2 de julio de 2010, con efectos de 1 de julio de 2010, se firma contrato laboral entre don Bartolomé y el SCHALKE 04. En este contrato se produce la cesión de derechos de imagen del futbolista al Club, circunstancia esta que destaca la inspección, toda vez que, teóricamente, los derechos de imagen del futbolista están en posesión de la entidad ESS, SL (mediante contrato verbal con efectos desde el 1 de enero de 2009), que, además, como se ha señalado, había cedido el 50 por ciento de los derechos de imagen al RMCF (en virtud de contrato de fecha 3 de agosto de 2005 y anexo al mismo de fecha 14 de febrero de 2008, todavía en vigor).

Al tiempo de la firma del anterior contrato, también en fecha 2 de julio de 2010, con efectos de 1 de julio de 2010, se firma contrato de licencia de marcas entre el SCHALKE 04 y la entidad ESS, SL. El contrato tiene por objeto exclusivamente la marca "Raúl" para la fabricación, comercialización y venta de artículos (objetos) de merchandising. En el contrato se hace referencia a un Anexo en el que consta el título del licenciante; sin embargo, el propio obligado tributario ha reconocido a la inspección que no existe tal Anexo.

Destaca la inspección en su acuerdo el hecho de que los contratos anteriores (laboral del futbolista y de licencia de marca de la sociedad) se firmaron en fecha 2 de julio de 2010, con efectos de 1 de julio de 2010, si bien, en dicha fecha, estaban plenamente en vigor los contratos laborales de futbolista y de cesión de derechos por ESS, SL con el Real Madrid. Fue en fecha 26 de julio de 2010 cuando se firmó un contrato entre don Bartolomé y el RMCF, dando por finalizada la relación laboral. Así pues, en ninguno de los contratos celebrados por ESS, SL con terceros se hace referencia al título en virtud del cual le corresponden los derechos de imagen de don Bartolomé, subrayando la inspección que las únicas referencias que podrían entenderse realizadas lo fueron al mencionado Anexo 1, al que se hace repetida referencia en el contrato con el SCHALKE, y respecto del cual el obligado tributario manifestó su inexistencia.

NOVENO.- Teniendo en cuenta los hechos expuestos, la Inspección concluyó que, por una parte, a la vista del contrato firmado por Don Bartolomé con ADIDAS, de julio 2000 a junio 2010, la contraprestación satisfecha por ADIDAS debe integrarse en la base imponible de don Bartolomé, en tanto que fue él quien firmó el contrato cediendo su imagen, y a él incumbían las obligaciones y derechos dimanantes del contrato, por lo que los rendimientos derivados de tal contrato deben calificarse como rendimientos íntegros de actividades económicas.

Y, por otra parte, la misma calificación reciben los importes satisfechos a ESS, SL por el RMCF, por EDITORIAL EVEREST, SL, por el SCHALKE 04 y por ADIDAS, según contratos de 2010, debido a que la Inspección concluye que nunca se produjo una cesión real de los derechos de imagen por don Bartolomé a ESS, SL.

DÉCIMO. - En la demanda se hace un análisis previo de la explotación de derechos de imagen de los deportistas, señalando que en general, y en particular los futbolistas, suscriben dos modalidades de contratos de explotación:

- Contratos perfeccionados con sus respectivos clubes de fútbol o equipos empleadores, a los que les ceden determinados derechos de imagen (distintos de los cedidos conjuntamente con el contrato laboral suscrito). O, dicho de otra forma, diferentes de los necesarios para la mera prestación de la actividad deportiva.
- Contratos firmados con terceros, fundamentalmente empresas, que quieren utilizar la imagen del deportista para anunciar o publicitar sus productos.

Por otro lado, existen dos tipos de negocios sobre la imagen de los deportistas:

- Negocios sobre la imagen deportiva del futbolista, entendiéndose éstos como aquellos que se realizan recibiendo el derecho a utilizar la imagen vinculada directamente con la actividad deportiva del profesional (nos referimos a imágenes del deportista vestido de futbolista, jugando al fútbol, etc).
- Negocios sobre la imagen del deportista en su vertiente como personaje público. En este caso, se trata de negocios jurídicos donde se adquiere el derecho a utilizar la imagen del futbolista, pero sin ninguna relación con su actividad profesional (nos referimos a la imagen del futbolista vestido con ropa de "calle", o en su vida cotidiana).

Siendo la práctica habitual del sector que, en función de cada contrato y del alcance en el uso que quiera o deba realizar el tercero, se suscriban negocios sobre uno u otro tipo de "imagen".

En el caso concreto de D. Bartolomé se afirma que quedó acreditado en el procedimiento de comprobación e investigación que durante su carrera profesional se han suscrito contratos que versan sobre su imagen: con equipos de fútbol, con empresas no relacionadas con el deporte (PEPSI COLA) y con fabricantes de productos deportivos (ADIDAS). Y que, en función del alcance pretendido por cada uno de ellos, los contratos se referían bien a la imagen deportiva, bien a la imagen privada.

Así, en la explotación de sus derechos de imagen ha seguido el modelo tradicional habitual en el mundo del fútbol: ceder la explotación de los mismos a una sociedad vinculada (primero ROLO IMAGEN, S.L y después, en 2004, ROLO se los cede a EUROPA SCAR SPORT, S.L) a cambio de un precio, siendo esta sociedad la que explota los mismos y pacta acuerdos con terceros, tanto sobre la imagen personal como sobre la imagen deportiva, y tanto con terceros (empresas no vinculadas al deporte y entidades fabricantes de productos deportivos), como con clubes o entidades deportivas empleadoras.



A continuación, relata los hechos que considera relevantes para resolver la cuestión litigiosa, y que consisten, en esencia, en los siguientes:

i) El 27 de marzo de 1996 D. Bartolomé constituyó la sociedad ESS, en la cual ostentaba una participación del 99,99%.

(ii) ESS constituyó, en junio de 1997, la entidad ROLO IMAGEN, S.L., siendo su socio único.

ROLO IMAGEN es una compañía dedicada a la "coordinación y explotación de derechos de imagen, su publicación y transmisión visuales o por fonía mediante la mediación entre las personas interesadas en dichas transmisiones y las personas, actos y actividades que sean objeto de dicha utilización de imagen" (artículo 2 de sus Estatutos sociales).

(iii) Un mes después de su constitución, esto es, el 1 de julio de 1997, D. Bartolomé perfeccionó un contrato con ROLO IMAGEN en virtud del cual cedió a la entidad "los derechos de su propia imagen, en su condición de deportista, susceptibles de explotación comercial", englobando dicha cesión el derecho a explotar tanto la imagen personal como la deportiva de este futbolista.

(iv) Al amparo de dicha cesión, en fecha 1 de julio de 2000, ROLO IMAGEN firmó un contrato con la mercantil ADIDAS ESPAÑA, S.A. [«ADIDAS»] mediante el cual cedió los derechos promocionales, de respaldo y de licencia de D. Bartolomé a la sociedad ADIDAS por un periodo de 10 años (hasta el 30 de junio de 2010) y por una remuneración consistente en un precio inicial de 200 millones de pesetas (1.202.024,21 euros), que se entregarían a la firma del contrato, y unos honorarios anuales 165 millones de pesetas (991.669,97 euros), por cada año de contrato.

(v) ROLO IMAGEN ha tributado en el Impuesto sobre Sociedades por los ingresos percibidos con ocasión de la cesión de estos derechos de imagen a ADIDAS, tal y como pudo comprobar la propia Administración en el procedimiento de inspección seguido frente a dicha entidad, por el concepto IS, ejercicio 2003, que culminó con el acta de conformidad A01 NUM002, de fecha 21 de abril de 2006. En dicha acta consta que en el periodo 2003 seguía vigente el contrato celebrado entre ROLO IMAGEN y D. Bartolomé, de fecha 1 de julio de 1997. Y, asimismo, la Administración estimó correcto que ROLO IMAGEN tributase en 2003 por los ingresos procedentes del contrato suscrito con ADIDAS, limitándose a regularizar ciertos gastos que consideraba fiscalmente no deducibles.

Posteriormente, en enero de 2004, la entidad ROLO IMAGEN alcanzó un acuerdo con su socio único ESS para que este último se subrogase en la posición que ostentaba aquella en relación con los derechos de imagen de D. Bartolomé, lo que determinó que desde aquel momento fuese ESS, y no ROLO IMAGEN, quien explotaba los derechos de imagen de este futbolista.

A resultas de dicho acuerdo, el 26 de febrero de 2004 D. Bartolomé, en calidad de Administrador único de la compañía ROLO IMAGEN, remitió una carta a la compañía ADIDAS, en la que se señalaba, en los siguientes términos, que:

«(...) la mercantil EUROPA SCAR SPORT, S.L. se subroga en todos los derechos y obligaciones que, hasta la fecha, ostentaba frente a Adidas ROLO IMAGEN, S.L.

Por tanto, a partir de la fecha de recepción de la presente comunicación, que deberá quedar anexada al Acuerdo de 1 de julio de 2000, EUROPA SCAR SPORT, S.L. podrá facturar a ADIDAS por todos los pagos de bonificaciones y compensaciones que se me deban o se me puedan deber en virtud del mencionado Acuerdo, debiendo efectuar ADIDAS todos los pagos a mi debidos a esta sociedad, cuyos datos figuran a continuación:

EUROPA SCAR SPORT, S.L.

Valle de la Fuenfría, 10

28034 Madrid

CIF B-81405052

Agradeciéndoles tomen nota del cambio y procedan a incorporar la presente comunicación al contrato principal, les saluda atentamente,

Bartolomé ».

(vii) Con motivo de la subrogación de la entidad ESS en la titularidad de los derechos de imagen (personal y profesional) de D. Bartolomé, esta compañía ha suscrito, desde el ejercicio 2004, entre otros, los siguientes contratos:

Contrato de cesión de derechos de imagen con el REAL MADRID F.C., de fecha 3 de agosto de 2005. En virtud de dicho contrato, la sociedad ESS, en calidad de titular de los derechos de imagen de Bartolomé, cede en exclusiva al REAL MADRID:

- i. El 50% de los derechos sobre la imagen, voz y nombre del jugador, en el más amplio concepto posible, esto es, referidos tanto al jugador profesional del REAL MADRID como a la persona física con trascendencia pública.
- ii. El 100% de la explotación de los derechos de imagen, voz y nombre de este futbolista en cualquier acto oficial del REAL MADRID y/o con cualquiera de las prendas que integren cualquiera de los equipos o atuendos oficiales de este equipo, sin que ESS ni mi representado tengan derecho a percibir retribución alguna por razón de la mencionada explotación.

No obstante, se ha de tener presente que en el Anexo del referido contrato de cesión de derechos de imagen se estableció de manera expresa que, de la cesión de derechos de imagen acordada a favor del REAL MADRID, se exceptuaba el contrato de cesión de derechos de imagen suscrito con la entidad ADIDAS el 1 de julio del 2000 en base al cual se cedía a ADIDAS los derechos promocionales, de respaldo y de licencia de D. Bartolomé por un periodo de 10 años (hasta el 30 de junio de 2010).

Contrato de 14 de febrero de 2008, suscrito nuevamente con el REAL MADRID y denominado "Anexo al contrato de cesión de derechos de imagen suscrito entre el Real Madrid, Bartolomé y Europa Scar Sport, S.L. el 3 de agosto de 2005" por medio del cual se ampliaba la vigencia del anterior contrato de 3 de agosto de 2005 hasta la temporada deportiva 2010/2011, es decir, hasta el 30 de junio de 2011. Asimismo, las partes acordaron, como contraprestación por la cesión del 50% de los derechos de imagen del jugador, la cantidad bruta de 1.574.079 euros por cada temporada.

Este segundo contrato fue rescindido el día 26 de julio de 2010 pues, en la temporada 2010/2011 D. Bartolomé suscribió un contrato con el SCHALKE.

(viii) Tal y como sucediera con la mercantil ROLO IMAGEN, la realidad de estas operaciones fue también reconocida por la propia Administración en dos actas de conformidad incoadas, esta vez, a la sociedad ESS en fecha 16 de febrero de 2012, por los conceptos IS, ejercicios 2006 y 2007, e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007, con números A01 NUM003 y A01 NUM004.

(ix) A finales del ejercicio 2008, D. Bartolomé y la mercantil ESS acordaron modificar los términos contractuales de la cesión de derechos de imagen que operaba desde 2004, y para ello perfeccionaron un contrato verbal que proyectó sus efectos jurídicos a partir del 1 de enero de 2009. A través de dicho contrato verbal se estableció una remuneración, a favor del futbolista, por importe de 300.000 euros anuales

Así las cosas, desde el día 1 de enero de 2009, ESS satisface a D. Bartolomé una cantidad anual de 300.000 euros como contraprestación de la cesión de sus derechos de imagen (imagen personal y deportiva), practicando con carácter previo la preceptiva retención (al tipo impositivo previsto para las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen) y este obligado tributario declara y tributa en sus correspondientes declaraciones del IRPF por ese mismo importe.

Adicionalmente, se señala que la cuantía de esta contraprestación se encuentra reflejada en la contabilidad de la sociedad ESS, así como en la memoria de sus Cuentas Anuales, como operación vinculada. De hecho, la comprobación de que dicha remuneración se corresponde con la que habrían satisfecho terceros independientes en condiciones de libre mercado, la encontramos en un informe realizado por la entidad AMERICAN APPRAISAL, sobre la valoración, a valor de mercado, de los derechos de imagen de Bartolomé, que fue aportado a la Inspección (así lo reconoce la propia Administración en la pág. 48/138 del acuerdo de liquidación).

(x) El día 15 de mayo de 2010 el REAL MADRID y ESS perfeccionaron un contrato mixto de edición y licencia de marca y derechos de imagen con EDITORIAL EVEREST, S.L. en el que se deja constancia expresa de que la entidad ESS es titular, conjuntamente con el REAL MADRID, de los derechos de la imagen, voz y nombre de este obligado tributario, por lo que ceden a EDITORIAL EVEREST, S.L. el derecho a editar, distribuir, fabricar y comercializar el libro " Bartolomé, el triunfo de los valores".

(xi) Debido a que el contrato suscrito en el año 2000 con ADIDAS había llegado a su vencimiento, el día 1 de julio de 2010 ESS firma un nuevo contrato con la sociedad en el que, tras recoger expresamente que ESS "ostenta en exclusiva la gestión de los derechos de explotación comercial y publicitaria de la imagen del futbolista", se acuerda ceder los derechos de imagen del futbolista para la promoción, publicidad, distribución y comercialización de los productos de ADIDAS.

(xii) Con fecha 2 de julio de 2010, y con efectos para la temporada 2010/2011, la sociedad ESS perfecciona con el SCHALKE un contrato para la cesión de determinados derechos intangibles y marcarios de este futbolista.



En el preámbulo del contrato se recoge, con total claridad, que la sociedad ESS es la titular del derecho a explotar la marca personal y nominativa Bartolomé, y en el artículo 6 se establece que el club alemán pagará a la sociedad española por el uso de la marca una cantidad de 375.000 euros por trimestre.

(xiii) Con fecha 2 de julio de 2010, y con efectos para la temporada 2010/2011, la sociedad ESS perfecciona con el SCHALKE un contrato para la cesión de determinados derechos intangibles y marcarios de este futbolista. En el preámbulo del contrato se recoge, con total claridad, que la sociedad ESS es la titular del derecho a explotar la marca personal y nominativa Bartolomé, y en el artículo 6 se establece que el club alemán pagará a la sociedad española por el uso de la marca una cantidad de 375.000 euros por trimestre.

(xiv) Finalmente, aunque queda fuera del alcance temporal del presente procedimiento, se indica que en el ejercicio 2011 se produjo una escisión parcial de la entidad ESS en favor de una nueva entidad denominada EUROPA SCAR SPORT IMAGEN, S.L., que recibió la rama de actividad de explotación de los derechos de imagen de este jugador. De este modo, desde 2011, EUROPA SCAR SPORT IMAGEN, S.L. explota comercialmente sus derechos de imagen en nuestro país (D. Bartolomé, no obstante, dejó de ser residente fiscal en España desde el ejercicio 2011).

UNDÉCIMO. - Tras el anterior relato de hechos, muestra su oposición a la regularización efectuada por la Administración - y confirmada por el TEAC- en virtud de la cual se imputan en el IRPF del demandante los importes satisfechos por ADIDAS a ESS según el contrato del año 2000 (julio 2000 a junio de 2010). Alega que la cesión de los derechos de imagen a ROLO IMAGEN y a ESS fue real como lo demuestran las siguientes circunstancias:

a) La Administración ha considerado, en tres ocasiones, que sí existía una cesión de derechos de imagen por parte de D. Bartolomé a ROLO IMAGEN primero y de ROLO a ESS después:

La primera de ellas fue en el ejercicio 2006, cuando ROLO IMAGEN fue objeto de un procedimiento de comprobación e investigación, por el concepto IS, ejercicio 2003, que finalizó con el acta de conformidad A01 NUM002, en la que la Administración era plenamente conocedora de que los derechos de imagen habían sido cedidos a dicha sociedad, así como del contrato suscrito entre ella y ADIDAS, y únicamente fueron regularizados ciertos gastos considerados "fiscalmente no deducibles".

La segunda tuvo lugar en el ejercicio 2012, siendo en ese momento la entidad ESS objeto de inspección. La Administración comprobó el IS de los ejercicios 2006 y 2007 y concluyó en el acta suscrita en conformidad A01 NUM003, que únicamente debían ser objeto de regularización ciertos gastos considerados fiscalmente no deducibles al no estar correlacionados con la actividad. También en este caso, el actuario era plenamente conocedor de que la actividad principal de ESS consistía en la explotación de los derechos de imagen de D. Bartolomé (así consta en la pág. 2/9 del Acta), así como de la existencia de los dos contratos suscritos con las sociedades ADIDAS y REAL MADRID, en los ejercicios 2000 y 2005, respectivamente.

La tercera y última se produjo también en el ejercicio 2012, cuando se incoó un acta en conformidad a la sociedad ESS, esta vez referida al IVA del ejercicio 2007. En ella se menciona expresamente que el objeto de la sociedad es la "explotación de los derechos de imagen de D. Bartolomé" y el actuario, una vez analizado en detalle todos los ingresos de la sociedad y su tratamiento a efectos del IVA, concluye que la cifra de estos (incluyendo como fuente principal de ingresos la correspondiente a la explotación de la imagen de D. Bartolomé) es correcta, regularizando únicamente como no deducibles determinadas cuotas soportadas.

b) El 1 de julio de 2000 ROLO IMAGEN suscribió con ADIDAS un contrato a través del cual cedía a la entidad los derechos promocionales, de respaldo y de licencia de Bartolomé. Este contrato, tal y como señala la Administración, se firma tanto por ROLO IMAGEN como por D. Bartolomé, que lo hizo en calidad de administrador de ROLO. Esto es, el aquí recurrente no firmó este contrato por ser el titular de sus derechos de imagen, sino porque era el administrador único de la mercantil ROLO.

Este contrato estuvo vigente durante los ejercicios 2003 y 2006 y 2007, previamente inspeccionados por la Administración que no cuestionó la realidad ni la cuantía de los ingresos declarados.

c) Sentencia estimatoria del Juzgado de 1ª instancia nº 39 de Madrid, de 17 de noviembre de 2000, que reconoció que se había producido una intromisión ilegítima en el derecho de imagen de Bartolomé, cedido a la mercantil ROLO IMAGEN.

d) ROLO IMAGEN comunicó a ADIDAS, en febrero de 2004, que había cedido los derechos de imagen de Bartolomé a ESS. La referida comunicación la realizó D. Bartolomé en calidad de Administrador único de la compañía ROLO IMAGEN, y nunca en su propio nombre y representación, aun cuando la Inspección sugiera lo contrario.



A la luz de lo expuesto, entiende que ha quedado suficientemente acreditada la realidad de la cesión de los derechos de imagen de D. Bartolomé, primero a favor de ROLO IMAGEN y, posteriormente, a partir de 2004, a la mercantil ESS, siendo, por tanto, improcedente imputar en su IRPF, como rendimientos de actividades económicas, los importes obtenidos por ESS en contraprestación de sus derechos de imagen. Y que los principios de buena fe, confianza legítima y respeto a los actos propios avalan su tesis, puesto que existen tres actos administrativos resolutorios que contienen un claro pronunciamiento de la Administración sobre la existencia de la cesión de derechos de imagen que la Inspección ahora niega.

DECIMOSEGUNDO. - En relación con la doctrina de los actos propios y de los principios de confianza legítima y buena administración, recuerda la STS, Sala 3ª, Sección 2ª de 15 de febrero de 2023 (rec. 1250/2021) que:

«(...) en general, viene a exigir una previa actuación de la que deriva una declaración de voluntad de la Administración que crea la vinculación a la que va a venir sometida, puesto que, si no hay dicho precedente, si no hay acto propio, ciertamente no cabe hablar de vulneración del principio de confianza legítima, ni el de buena fe para la relación entre la Administración y los administrados, ni se quiebra el principio de seguridad jurídica. Sobre dichos principios este Tribunal se ha pronunciado en innumerables ocasiones, creando un cuerpo de doctrina al efecto señalando que la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definidos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica, pudiendo ser los actos expuestos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate; siendo el dato decisivo en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad, aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Dicha doctrina general ha tenido acogida, también, en el ámbito procedimental, y aunque principalmente se ha desarrollado en el procedimiento de comprobación limitada, valga de ejemplo la sentencia de 22 de septiembre de 2014, cas. 4336/2012, en relación con la interpretación del art. 140 LGT, sin reparo alguno puede trasladarse al procedimiento inspector en el sentido de que mediando una previa actuación de comprobación e investigación no cabe efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

Pues bien, en este caso, no se dan, en relación con los actos previos en que se basa la parte recurrente para invocar la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima, los presupuestos antes expuestos, por cuanto ni se refieren a la misma obligación tributaria ni el ámbito temporal es idéntico. En efecto, en aquellas actas de conformidad se regularizan los ingresos y gastos de las sociedades ROLO IMAGEN y ESS, respectivamente, en el marco del Impuesto de Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el presente caso se trata del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de D. Bartolomé, y, asimismo, los ejercicios regularizados tampoco son coincidentes, pues en aquellos casos se regularizaron los ejercicios 2003 y 2006 y 2007 y en este los ejercicios 2009 y 2010.

Así, como señala el TEAC, el hecho de que en el marco de esas comprobaciones a las sociedades la Administración no cuestionara la tributación de los derechos de imagen en sede la sociedad no impide de forma definitiva que, posteriormente, a la vista de las nuevas circunstancias puestas de manifiesto en estas nuevas actuaciones, pueda plantearse si la forma de operar de la persona física con la sociedad, creada para el cobro de los derechos de imagen, es conforme a Derecho. Esas nuevas circunstancias concurrentes en los ejercicios 2009 y 2010, distintas de las existentes en 2006 y 2007, según se recoge en el acuerdo de liquidación, serían las siguientes:

. - En las actuaciones previas, correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007 se comprobó por el Impuesto de Sociedades a la entidad EUROPA SCAR SPORT, S.L por los periodos 2006/2007, pero no se realizaron actuaciones inspectoras respecto de D. Bartolomé, por tanto, no fue una actuación consolidada comprobando al socio y a la sociedad. Ha sido la comprobación conjunta de ambas partes la que ha dado lugar a las conclusiones sobre las irregularidades existentes respecto de la cesión de los derechos de imagen de D. Bartolomé.

. - Además, después de 2006 y 2007 ocurren hechos muy importantes, como la renovación de Bartolomé por el Real Madrid (y un nuevo contrato de los derechos de imagen) y, sobre todo, el fichaje de este por el SHALKE, en la que se produce una de las situaciones más incongruentes ya que es don Bartolomé el que cede



los derechos de imagen al SHALKE 04, en fecha 2 de julio de 2010, cuando en dicha fecha dichos derechos pertenecerían a la entidad ESS, S.L.

Este motivo pues, ha de ser desestimado, debiendo confirmarse el criterio de la Inspección cuando concluyó que las cantidades pagadas por ADIDAS a ESS en virtud del contrato del año 2000, en vigor hasta el de junio de 2010, debían entenderse abonadas a D. Bartolomé al no haber quedado acreditada la cesión previa de los derechos de imagen por parte de este a la entidad ROLO IMAGEN, ni a la entidad ESS que sucedió a la primera.

Ha de reseñarse, como se pone de manifiesto en el acuerdo de liquidación, que no se ha aportado contrato alguno de cesión de los derechos de imagen de D. Bartolomé a ROLO IMAGEN ni a ESS.

El contrato de cesión de los derechos de imagen suscrito con ADIDAS, aunque es cierto que en el encabezamiento se consigna como partes contratantes ADIDAS Y ROLO IMAGEN y se indica que comparece D. Bartolomé en representación de esta última, también lo es que el contrato aparece firmado por este último, tanto en representación de ROLO IMAGEN como en nombre propio, siendo así que en esta última condición asume una serie de obligaciones - que se reseñan en el acuerdo de liquidación- y "reconoce que ROLO IMAGEN puede facturar a ADIDAS por todos los pagos de bonificaciones y compensaciones que se deban o se puedan deber según el contrato al jugador y ADIDAS deberá efectuar todos los pagos debidos a ROLO IMAGEN,S.L en nombre del jugador" (cláusula 23.2)

Afirma el recurrente que su intervención tuvo lugar para dar garantías sobre la capacidad de la sociedad para contratar, pero ello no habría sido necesario si realmente hubiera existido un contrato de cesión previa de los derechos de imagen en favor de esta sociedad, siendo este título suficiente para suscribir el contrato sin necesidad de la intervención del jugador.

Por otro lado, en el año 2004 la entidad ESS se hace con los derechos de imagen de D. Bartolomé , pero, tal y como se señala en el acuerdo de liquidación, no ha quedado acreditado si tal cesión se efectuó por la entidad ROLO IMAGEN o por D. Bartolomé , pues lo único que consta es una carta remitida por D. Bartolomé a ADIDAS en fecha 26 de febrero de 2004 en el que le comunica que "*la mercantil EUROPA SCAR SPORT,S .L ha venido a sustituir en sus funciones a la mercantil ROLO IMAGEN, S.L, parte del mencionado Acuerdo. Consecuentemente, la mercantil EUROPA SCAR SPORT, S.L se subroga en todos los derechos y obligaciones que, hasta la fecha, ostentaba frente a Adidas ROLO IMAGEN, S.L.*

Por tanto, a partir de la fecha de recepción de la presente comunicación, que deberá quedar anexada al Acuerdo de 1 de julio de 2000, EUROPA SCAR SPORT, S.L podrá facturar a Adidas por todos los pagos de bonificaciones y compensaciones que se me deban o se me puedan deber en virtud del mencionado Acuerdo, debiendo efectuar Adidas todos los pagos a mi debidos a esta sociedad, cuyos datos figuran a continuación:

EUROPA SCAR SPORT, S.L

Valle de la Fuenfría, 10

28034 Madrid CIF 8-81405052

Agradeciendo tomas nota del cambio y procedan a incorporar la presente comunicación al contrato principal, les saluda atentamente,

D. Bartolomé

DNI NUM005 "

Esta carta la firma D. Bartolomé en su propio nombre y no como representante de ROLO IMAGEN, S.L, y en la misma no se indica el título en virtud del cual ESS habría adquirido los derechos de imagen de D. Bartolomé . Asimismo, afirma que ESS podrá facturar a ADIDAS por todos los pagos de bonificaciones y compensaciones "*que se me deban o se me puedan deber en virtud del mencionado Acuerdo*", cuando, si el Acuerdo se hubiera firmado exclusivamente entre ADIDAS y ROLO IMAGEN, por tener esta cedidos los derechos de imagen del jugador, los pagos se deberían a esta entidad y no a D. Bartolomé .

DECIMOTERCERO. - El siguiente motivo de impugnación se refiere a la imputación en el IRPF de D. Bartolomé de los importes satisfechos a ESS por el REAL MADRID, EDITORIAL EVEREST, el SHALKE y ADIDAS según el contrato del año 2010.

Se trata de contratos que no fueron revisados con carácter previo por la Inspección, pero, según el recurrente, cabe alcanzar la misma conclusión, esto es, la realidad de la cesión de los derechos de imagen del futbolista, que ahora se cuestiona y que ya fue objeto de comprobación por la Administración, en sede de ESS con respecto a los ejercicios 2006 y 2007, por lo que considera inadmisibles que posteriormente se niegue su existencia.



Considera que, contrariamente a lo que sostienen la Inspección y los TEA, existe una cesión de los derechos de imagen seria y real, y afirma que no es cierto que en unos casos la cesión la haga la sociedad y en otras el socio. Así:

a) En cuanto al contrato de cesión de los derechos de imagen con el REAL MADRID de fecha 14 de febrero de 2008, manifiesta que se trata de un contrato que ampliaba la vigencia del anterior, de fecha 3 de agosto de 2005, respecto del cual únicamente se modifica el plazo y el precio, manteniéndose, en consecuencia, inalterado el sustrato del mismo, siendo así que en el procedimiento inspector relativo al IS de los ejercicios 2006 y 2007 de ESS (en los que estaba vigente el contrato de 2005 con el Real Madrid) la Inspección ya había admitido que se había producido la cesión de los derechos de imagen de este futbolista a favor del ESS, por lo que carece de sentido que ahora se impute los rendimientos derivados de dicho negocio a la persona física. Pero además, si analizamos las particularidades de este contrato de 14 de febrero de 2008, ha de alcanzarse la conclusión de que se trata de un contrato válido y real puesto que en el mismo se menciona expresamente que ESS es titular de los derechos de imagen del jugador, se estipula una cantidad de 1.574.079 euros por cada temporada, que será satisfecha por el REAL MADRID a ESS "como contraprestación de los derechos de imagen del jugador", y el contrato lo firman la entidad ESS, en tanto titular de los derechos de imagen de este futbolista y la intervención del obligado tributario es simplemente con el fin de garantizar al tercero (el REAL MADRID) que era conocedor de las obligaciones del contrato y ratificar que era cierta la capacidad de la sociedad para concluir un contrato que incluya obligaciones personalísimas.

b) En cuanto al contrato de 15 de mayo de 2010 de edición y licencia de marca suscrito entre ESS y la entidad REAL MADRID con EDITORIAL EVEREST, S.L, señala que en él se deja constancia expresa de que la entidad ESS es titular, conjuntamente con el REAL MADRID, de los derechos de imagen, voz y nombre del obligado tributario, lo que reconoce la propia Inspección (pág. 42 del informe de disconformidad).

c) En cuanto al contrato con ADIDAS de 1 de julio de 2010, manifiesta que se trata también de una renovación de un contrato previo; el suscrito en el año 2000 con ROLO IMAGEN y en el que posteriormente se subrogó ESS, a partir de enero de 2004, habiéndose admitido la realidad del mismo tanto en las actas incoadas a ROLO como a ESS.

Además, la lectura del contrato revela que no es cierta la afirmación de la Inspección de que, aunque interviene la sociedad, quien contrae los derechos y obligaciones es el socio, pues quien se obliga frente a ADIDAS es la sociedad, siendo la única obligación autónoma dimanante del contrato para el futbolista la recogida en la cláusula 11.2 en virtud de la cual " *En el caso de que la relación contractual por la que el futbolista tiene cedidos sus derechos de imagen a la Sociedad se extinguiera por la causa que fuera, el futbolista o la nueva persona física o jurídica a la que el futbolista ceda dichos derechos quedará subrogada en todos los derechos y obligaciones establecidos en el presente contrato*".

d) Y en cuanto al contrato con el SHALKE para la cesión de determinados derechos intangibles y marcarios de D. Bartolomé de fecha 2 de julio de 2010, al igual que en los anteriores, se recoge expresamente que ESS es el legítimo titular del derecho a explotar la marca personal y nominativa Bartolomé, y se pacta un pago por importe de 3.750.000 euros que se obliga a satisfacer el club alemán por el uso de la marca.

Y esta realidad no puede quedar desvirtuada por el hecho de que la Administración manifieste que, según consulta efectuada en la Oficina Española de Patentes y Marcas, la marca "RAÚL" está registrada, desde 1993, por la sociedad LEGUMBRES RAUL II, S.L y, sin embargo, consta registrado el denominativo con gráfico, con signos distintos y denominativo "RAÚL GONZÁLEZ", resultando el titular de los mismos el propio don Bartolomé, quien los solicitó en fecha 20 de diciembre de 2011, siendo concedido el 29 de marzo de 2012 (pág. 45).

Afirma que dicha circunstancia nada aporta al análisis del presente contrato, y además la Administración olvida que dos entidades o personas diferentes pueden obtener el registro de la misma marca siempre y cuando los productos o servicios que se ofrezcan o se presten sean distintos unos de otros y no causen confusión al consumidor. Que el recurrente reconoció que no había registrado la marca "RAÚL", no siendo este un hecho que impida que su sociedad ESS se la ceda al SCHALKE por cuanto las marcas de nombres notorios como el de " Bartolomé " no tienen por qué inscribirse al estar vedado un tercero a inscribirla en su favor sin el previo consentimiento de su titular. Y no solo eso, sino que además esta cesión de marca debería entenderse englobada dentro de la cesión de los derechos de imagen para la correcta explotación de los productos vinculados al club alemán.

DECIMOCUARTO. - Lo expuesto por el recurrente no desvirtúa las conclusiones a las que llegó la Inspección por cuanto la misma no está cuestionado la realidad y validez de tales contratos, sino la acreditación de la cesión previa de los derechos de imagen de D. Bartolomé a su sociedad vinculada ESS, lo que, no obstante,



deduce, en parte, del contenido de los referidos contratos, en los que interviene D. Bartolomé en nombre propio a pesar de que, supuestamente, habría cedido los derechos de imagen a ESS.

Así ocurre en el contrato de cesión de derechos de imagen de fecha 14 de febrero de 2008 (que amplía la vigencia del suscrito en fecha 3 de agosto de 2005), en que, además del REAL MADRID y la entidad ESS, interviene D. Bartolomé en nombre propio. Afirma el demandante, al igual que hizo en relación al contrato suscrito entre ADIDAS y ROLO IMAGEN, que la intervención del jugador tenía por finalidad garantizar la capacidad de ESS para contratar, pero como ya hemos dicho, ello no habría sido necesario si hubiera existido un contrato previo de cesión de los derechos de imagen en favor de esta sociedad, siendo este título suficiente para suscribir el contrato con terceros sin necesidad de la intervención del jugador.

Por lo que se refiere al contrato mixto de edición y licencia de marca y derechos de imagen de 15 de mayo de 2010 suscrito entre ESS y la entidad REAL MADRID con EDITORIAL EVEREST, al igual que en los casos anteriores, interviene D. Bartolomé, además de como representante de ESS, en su propio nombre y representación.

Y lo mismo ocurre en el contrato con ADIDAS de 1 de julio de 2010 (renovación del contrato previo suscrito en el año 2000 con ROLO IMAGEN). Además, en relación con este contrato, afirma la Administración que a pesar de estar en vigor, y corresponder el 50 por ciento de los derechos de imagen de don Bartolomé, al RMCF, la entidad ESS, SL y el propio don Bartolomé, manifestaron que ESS, SL ostentaba en exclusiva la gestión de los derechos de explotación comercial y publicitaria de la imagen del Futbolista, no habiéndose realizado con anterioridad a este Contrato acto jurídico alguno de transmisión, licencia o gravamen que pudiese afectar al contenido de los mismos.

Opone la parte recurrente que esta afirmación es falaz puesto que en el Anexo del contrato de cesión de derechos de imagen suscrito con el REAL MADRID se exceptuaba, de manera expresa, de dicha cesión, el contrato celebrado el 1 de julio del 2000 con la entidad ADIDAS en virtud del cual, recordemos, se cedía a ADIDAS los derechos promocionales, de respaldo y de licencia de D. Bartolomé por un periodo de 10 años (hasta el 30 de junio de 2010).

Siendo esto cierto también lo es que dicha excepción operaba "exclusivamente durante su periodo contractual inicial", de modo que no queda justificado que en el ejercicio 2010 operara la excepción contemplada en el contrato.

Finalmente, por lo que se refiere al contrato laboral firmado por D. Bartolomé con el SHALKE en fecha 2 de julio de 2010, en él el futbolista cede sus derechos de imagen al club, cuando, supuestamente, los derechos de imagen los había cedido a la entidad ESS, por lo que sería esta sociedad la que podría hacer la cesión y no D. Bartolomé. Además, el 50% de esos derechos los había cedido al REAL MADRID en virtud del contrato de fecha 3 de agosto de 2005, renovado el 14 de agosto de 2008, y todavía en vigor.

DECIMOQUINTO.- La Inspección, al analizar la cesión de derechos de imagen a ESS, pone de manifiesto lo siguiente:

En un primer momento don Bartolomé habría cedido los derechos de imagen a la entidad ROLO, sin que conste circunstancia alguna sobre dicha cesión.

Posteriormente, en 2004, dichos derechos son obtenidos para su explotación por ESS, SL, si bien se desconoce si la cesión de los derechos la obtuvo de don Bartolomé o de ROLO, en tanto que el obligado tributario no ha querido aportar contrato alguno anterior al año 2009 en relación con la cesión de derechos de imagen de don Bartolomé a ESS, SL. Se señaló por los comparecientes, don Edmundo y don Enrique, que se trataba de un contrato verbal.

Otra circunstancia a tener en cuenta es la falta de contabilización del inmovilizado intangible que la teórica adquisición de derechos de imagen a don Bartolomé habría puesto de manifiesto, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC).

Así, existiendo un precio de 300.000,00 euros anuales a cambio de la cesión de derechos de imagen, conforme a lo previsto en el PGC, debería haberse contabilizado un inmovilizado intangible, así como una deuda de la entidad para con don Bartolomé, y, anualmente, haberse ido amortizando aquel activo, en función de la duración del plazo de cesión, al tiempo que debería haberse aminorado la deuda a medida que se fuera realizando el pago.

Sin embargo, analizadas las cuentas de ESS, SL, no existe ni rastro de tal contabilización.

Por último, añade que en ninguno de los contratos celebrados por ESS, SL con tercero se hace referencia al título en virtud del cual le corresponden los derechos de imagen de don Bartolomé.



El importe que ESS, SL satisface a don Bartolomé por esa supuesta cesión a partir de 2009, es de 300.000,00 euros anuales. Sin embargo, dicho precio no responde a una contraprestación por la cesión de derechos de imagen en cumplimiento de un contrato verbal con entrada en vigor el 1 de enero de 2009, sino en cumplimiento de la normativa existente sobre operaciones vinculadas (artículo 41 de la LIRPF y artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades- TRLIS).

Existiendo vinculación entre don Bartolomé (socio y administrador) y ESS, SL, de acuerdo con la normativa sobre operaciones vinculadas (artículo 16 TRLIS), ambos están obligados a valorar por el valor de mercado el importe de la cesión, y de ahí que se haga por importe de 300.000,00 euros al año, toda vez que tal valoración se basa en el informe definitivo que sobre la valoración a valor de mercado de los derechos de imagen de don Bartolomé se hace por la entidad AMERICAN APPRAISAL.

La Inspección ha dedicado especial atención y estudio a la existencia de una operación vinculada entre don Bartolomé y ESS, SL, y a si su valoración es o no ajustada a valor de mercado.

En este sentido, aclara que la solución a la que se llegaría por la aplicación de la normativa sobre operaciones entre partes vinculadas que, en esencia, exige que tales operaciones se valoren a valor de mercado, no distaría mucho de la adoptada en la propuesta de resolución contenida en el acta y que se confirma en el acuerdo de liquidación.

El propio TRLIS establece un régimen sancionador específico relacionado con la obligación de documentación de las operaciones vinculadas, cuya vigencia tuvo lugar a partir del 19 de febrero de 2009, momento de la entrada en vigor de las obligaciones de documentación (Real decreto 1793/2008, de 3 de noviembre (BOE de 18) y Real decreto 897/2010, de 9 de julio (BOE del 10). Es por ello que sea, precisamente a partir de 2009, y no antes, cuando se estableció el importe de 300.000,00 €, pero no como contraprestación por la cesión del derecho de imagen en virtud del contrato verbal, sino como consecuencia del régimen normativo sobre valoración de operaciones vinculadas.

Dejando al margen el asunto de las operaciones vinculadas, y volviendo a la cuestión que motiva la regularización, esto es, la existencia de un contrato verbal entre don Bartolomé y ESS, SL, con entrada en vigor el día 1 de enero de 2009, a juicio de la Inspección, no ha quedado suficientemente acreditada, ni en cuanto a su fecha, ni en cuanto a la realidad de su existencia, a la vista de las circunstancias anteriormente señaladas y del contexto en que a lo largo del tiempo se había venido gestionando, administrando y explotando los derechos de imagen de don Bartolomé .

Por ello, entiende que no estamos ante un problema de valoración de la operación vinculada entre D. Bartolomé y la sociedad ESS, S.L sino ante la inexistencia de prueba contundente sobre la cesión de los derechos de imagen por parte de D. Bartolomé a ESS, S.L, ante la existencia de una confusión de patrimonios y personalidades jurídicas. Así, aunque en los contratos suscritos es cierto que interviene la sociedad, quien contrae los derechos y obligaciones dimanantes de los contratos es D. Bartolomé y la sociedad únicamente se encarga de percibir el precio convenido en nombre del jugador.

Y esa confusión existe también cuando unas veces cede los derechos de imagen la sociedad y otras veces es el propio Bartolomé . Así, por ejemplo, resulta incongruente que sea D. Bartolomé el que ceda los derechos de imagen al SCHALKE 04 el 2 de julio de 2010, cuando en dicha fecha los derechos supuestamente pertenecían a ESS, S.L, que a su vez había cedido el 50% de los mismos al REAL MADRID.

DECIMOSEXTO.- No podemos sino compartir estas conclusiones teniendo en cuenta que, como se ha expuesto, no ha quedado acreditada la existencia de contrato alguno, ni siquiera verbal, entre D. Bartolomé y la sociedad ESS de cesión de sus derechos de imagen.

Como hemos dicho, no se ha aportado contrato de cesión alguno, y, con anterioridad a 2009 D. Bartolomé no percibía retribución alguna por dicha cesión ni tributaba por ella.

Es cierto que a partir de 2009 en las cuentas anuales de la sociedad se valora la operación vinculada entre ESS y D. Bartolomé en 300.000 euros/año (anteriormente, a pesar de existir la misma operación vinculada, según el recurrente, no existía tal valoración).

Señala el demandante que la valoración fue realizada por una entidad independiente, AMERICAN APPRISAL, pero, como pone de relieve la Inspección en dicho informe no se tienen en cuenta los derechos de imagen satisfechos por el REAL MADRID (y SCHALKE posteriormente), señalándose en el mismo que:

" En la elaboración de los flujos de caja netos para 2009 y 2009, que tomamos como punto de partida, se han tenido en consideración tan sólo las ventas atribuibles a los derechos de Imagen satisfechos por la firma Adidas, no teniendo en cuenta aquellas cantidades que satisfechas por el Real Madrid Club de Fútbol en concepto de derechos de Imagen, no se corresponden a tal realidad.



Según conversaciones mantenidas con los asesores del jugador, es una práctica común en los Clubes de fútbol españoles aplicar lo que se conoce como "regla 85/15", según la cual se realiza un desdoblamiento de la retribución a los jugadores, en parte como rentas del trabajo (85%) y en parte como contraprestación por la cesión de derechos de imagen (15%). No quiere decir esto que el 15% pagado por el Club en concepto de derechos de imagen, proceda de la explotación de dichos derechos y que pudiera considerarse como valor de los mismos, ya que el hecho de ese desdoblamiento obedece exclusivamente a motivos fiscales y no a la productividad real de dichos derechos.

En consecuencia se he obviado ese 15% en el cálculo del flujo de caja neto Inicial ya que consideramos que no se corresponden a los derechos de Imagen de RGB, sino a rentas del trabajo"

En consecuencia, no habiendo quedado acreditada la realidad de la cesión de los derechos de imagen de D. Bartolomé a la entidad ESS, no es de aplicación lo previsto en el artículo 92.2 LIRPF, de modo que carece de relevancia alguna lo resuelto por esta Sala en la Sentencia aportada por la parte recurrente mediante escrito de fecha 22 de enero de 2024 en la que se partía de la existencia de la cesión del derechos de imagen del futbolista en cuestión a su sociedad vinculada, y se entendía acreditado el cumplimiento de la regla del 85/15.

Por otro lado, no se trata tanto de una cuestión de calificación de los negocios jurídicos realizados por los interesados conforme a su verdadera naturaleza en el ejercicio de la potestad prevista en el artículo 13 LGT, sino de una cuestión probatoria, de modo que, de acuerdo con los elementos obrantes en las actuaciones y la documentación aportada se llega a la conclusión de que no ha quedado acreditada la cesión de los derechos de imagen por parte de D. Bartolomé a su sociedad vinculada ESS, teniendo en cuenta la inexistencia de contrato alguno en el que se plasmara dicha cesión, así como la intervención del jugador en su propio nombre en los distintos contratos de cesión de los derechos de imagen suscritos con terceros.

DECIMOSÉPTIMO. - El segundo concepto regularizado es la imputación al recurrente, como rendimientos del trabajo, de los pagos satisfechos por los clubes de fútbol REAL MADRID y SHALKE a NESCAR SPORT, sociedad titularidad del Agente FIFA D. Primitivo .

En esencia, la Inspección consideró que "don Primitivo fue representante (agente de futbolistas) de don Bartolomé , durante los ejercicios 2009 y 2010, por lo que, toda vez que don Bartolomé era el cliente de don Primitivo , debe ser él quien satisfaga sus retribuciones, entendiéndose, por tanto, que los pagos satisfechos por los clubes de fútbol a la entidad NESCAR lo son como pagos realizados en nombre de don Bartolomé " .

Y, se justifica la actuación de la Administración en aplicación del art 13 de la LGT.

Pues bien, las STS (dos) de 23 de febrero de 2023 (Rec. 5730/2021 y 5915/2021), que fueron invocadas y aportadas por la parte recurrente mediante escrito presentado en fecha 20 de abril de 2023 del cual se dio traslado a la Abogacía del Estado y formuló alegaciones sobre las mismas, analizan esta misma cuestión y concluyen que la regularización efectuada por la Administración al REAL MADRID, CLUB DE FÚTBOL excede de lo permitido por el art. 13 de la LGT, pues la Administración " *no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica*", sino que ha ido más allá " *prescindiendo por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones*". Añadiendo que " *no corresponde a este Tribunal determinar si la Administración debió declarar la simulación negociada...o el conflicto en la aplicación de las normas*", pero lo que es claro es que lo realizado por la Administración va más allá de lo establecido en el art 13 de la LGT.

Como consecuencia, según el Tribunal Supremo procede la anulación de los "acuerdos de liquidación y sancionador impugnados, que se declaran sin valor ni efectos, con las consecuencias legales a dicha declaración".

Aplicando la doctrina sentada por el Tribunal Supremo al mismo motivo alegado en la demanda, hemos de concluir que también en este caso la Administración se excedió de la potestad de calificación que el artículo 13 LGT le confiere, al calificar a los pagos al Agente por los Clubes como rendimientos de trabajo del jugador pagados por los Clubes por cuenta del recurrente; y que, en todo caso, debería haber utilizado para tal fin otras figuras previstas en el ordenamiento jurídico (artículos 15 o 16 LGT) y, al no haberlo hecho, ha utilizado una vía inapropiada para llevar a cabo la regularización realizada.

Procede, pues, estimar este motivo por infracción del artículo 13 LGT, lo que implica la anulación de la liquidación y de la sanción, en este concepto concreto.

DÉCIMO OCTAVO. - La siguiente cuestión que, ad cautelam, se plantea en la demanda, se refiere a la incorrecta determinación de la cuota tributaria al no haberse deducido de la misma las retenciones que fueron practicadas, al tipo del 24%, sobre las rentas que derivan de la explotación de derechos de imagen y que se imputan a la persona física.



Aduce que, en virtud del principio de regularización íntegra, habiéndose recalificado las rentas pagadas por ESS por los derechos de imagen como rentas percibidas por la persona física, las retenciones practicadas al tipo del 24% sobre dichas rentas también tendrían que haber sido recalificadas como retenciones imputables a la persona física y haberse minorado en el IRPF de D. Bartolomé y no en el Impuesto sobre Sociedades de ESS.

Pues bien, en esta cuestión compartimos el razonamiento del TEAC, que a su vez acoge el del TEAR, al rechazar esta pretensión, poniendo de manifiesto que, si bien es cierto que la sociedad ESS, SL, cuando recibió las rentas procedentes de la cesión de derechos de imagen de D. Bartolomé, soportó la correspondiente retención, que a su vez dedujo para calcular la cuota a ingresar en su declaración liquidación de IS, también lo es que en el Acuerdo de liquidación en el que se regulariza la situación tributaria de dicha sociedad de 01/04/2015 se minoró su base imponible en las rentas de cesión de derechos de imagen, imputándose a D. Bartolomé. Y, además, se reconoció el derecho a la devolución, tanto de la cuota del IS determinada por la sociedad por dichas rentas, como las retenciones practicadas, con el fin de que la total cuantía de las rentas por cesión de derechos de imagen tributara en sede de la persona física, que tal y como consideró la Inspección, es quien ostenta la titularidad de dichos derechos.

Así, (...) en el ejercicio 2010, la cuota del acta de ESS, S.L asciende a -886.090,69 euros, que junto con los -43.311,73 euros declarados por la sociedad, da lugar al total de retenciones soportadas.

Al efecto, hemos de recordar que las SSTS de 4 de noviembre de 2010 (rec. 4366/2005) y 2 de diciembre de 2010 (rec. cas. unif. doctrina 331/2006), señalan en relación con el artículo 98. Dos de la Ley 18/1991 que « *El precepto, integrado claramente en el Título X de la Ley, bajo la rúbrica de "Gestión del Impuesto", y recogido tras la regulación de la "obligación de declarar" (artículo 96) y de la "autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no la posterior de mismo sujeto cuando se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar*».

Por lo demás, así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas SSTS de 17 de abril de 2017 -rec. 785/2016- y de 19 de julio de 2017 -rec. 2565/2016) que rectamente entendidas, impiden el derecho del perceptor de unas rentas, como aquí ocurre, a deducir la retención que debiera haberle sido practicada por el pagador, pues ese derecho hay que situarlo al tiempo de formularse por aquél la correspondiente autoliquidación, no pudiendo invocarse dicho derecho dentro de un procedimiento de regularización que fue seguido por la Administración tributaria.

Criterio este ratificado por la reciente STS de 20 de septiembre de 2023 (rec. 1321/2023), a la que siguen las de 28 de septiembre de 2023 (rec. 2226/2020) y 27 de octubre de 2023 (rec. 248/2022) que precisa que la jurisprudencia contenida en las Sentencias de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. 4366/2005) y de 2 de diciembre de 2010 (rec. cas. 331/2006):

« (...) *cabe complementarla con lo dicho con carácter general, en cuanto distingue entre las dos obligaciones tributarias presentes, por las sentencias de 10 de marzo de 2021, rec. cas. 8116/2019 y 7191/2019 -se añaden negritas-*:

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



a costa de la cuota final resultante de la que se detrae, su incumplimiento **en modo alguno exime al obligado principal de hacer frente a la deuda tributaria derivada de los elementos cuantificadores del gravamen.**

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

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

En este contexto se inserta el art. 17.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 -parecido a los preceptos que históricamente han regulado esta materia en los impuestos directos- que nos ocupa, "El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

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

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

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

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

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

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

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

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

"(...)

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

(...)

Como ya se anunciaba ut supra cabe contemplar el precepto desde la perspectiva, principal, de determinación de la base imponible y, también, por las derivadas respecto de la gestión del impuesto, en cuanto a las presunciones que se contienen sobre las retenciones que se entienden practicadas a efectos impositivos y la correlativa



consecuencia de las deducciones procedentes. Pero como se ha razonado el objetivo es la determinación de la base imponible, lo que da lugar a que **los mecanismos utilizados al efecto tengan sus consecuencias en la gestión del impuesto**, como no puede ser de otro modo, de forma que la retención presumida se plasme en el derecho a la deducción".

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

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

La sentencia de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8296/2019, sienta la siguiente doctrina, "un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas" No cabe hacer una lectura general y en abstracto de esta doctrina aplicable a cualquier supuesto y desconectada del caso concreto, puesto que es el caso concreto en que viene a definir y determinar el alcance de dicha doctrina. En primer lugar, se trataba de autoliquidación en que el recurrente había declarado la renta, esto es, sigue la estela de la jurisprudencia tradicional, la especialidad, de ahí la cuestión seleccionada de interés casacional objetivo, es que se trataba de cantidades que procedían de una entidad en la que el perceptor ostentaba el 50% de la misma y era administrador solidario, y esta es la singularidad que se aborda y resuelve, así la cuestión es formulada en el sentido de determinar " si, un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ostenta el 50 por 100 del capital de la persona o entidad pagadora y es administrador solidario de la misma". La ratio decidendi se inserta dentro de la doctrina general, esto es, evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, sin que la circunstancia de ser perceptor el administrador poseedor del 50% de la entidad pagadora sea suficiente para excepcionar el régimen general del 99.5 de la LIRPF, en tanto que "Es obvio que la determinación de si se da o no esa imputación exclusiva del retenedor, es una cuestión a resolver caso a caso, pero la conducta del perceptor en principio es ajena, tanto en el momento del devengo de la obligación, como en la imposibilidad de intervenir , en esa condición, en la falta de retención.

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

No atisbamos a descubrir la razón por la que mantiene la recurrente que estamos ante una modificación de la doctrina legal ya vista. Es más, en este caso no estamos ante una regularización, sino que el obligado tributario había declarado dichas rentas y había realizado la elevación al íntegro; sin que se entre en la sentencia a examinar sobre si la falta de retención o su insuficiencia fue responsabilidad exclusiva del retenedor incumplidor. En definitiva, lo que viene a determinar la sentencia es que es de aplicación el art. 99.5 también en los supuestos en los que el perceptor de la renta es administrador único y partícipe en el 50% de la entidad pagadora, por estar ante dos personas distintas.

En la sentencia de 31 de mayo de 2021, rec. cas. 5444/2019 , el supuesto se inserta en el seno de una regularización que llevada "a cabo la inspección no debió ser parcial, limitándose a sumar al valor de la retribución en especie importada el ingreso a cuenta; debe ir más allá, ha de descontar el importe de este último en la liquidación del Sr. Felipe ". En este caso, además el contribuyente era el administrador único de la sociedad pagadora, residiendo la especialidad en que se trataba de retribuciones en especie, y la Administración al liquidar además del importe de dichos gastos ocasionados a la sociedad, añade el pago a cuenta no realizado, esto es, "Pone de relieve que, en el cálculo de la retribución en especie Sr. Felipe , además de los gastos en sede de la sociedad por importe de 16.938,60 euros, se adicionan 5.928,51 euros en concepto de pago a cuenta, por lo que la cifra imputada por la Inspección en su declaración del IRPF de 2006 como retribución en especie es de 22.867,11 euros". Situación que resultaba ciertamente paradójica, a decir de la parte recurrente "para el cálculo del aumento de la base imponible por el IRPF del Sr. Felipe sí se tiene en consideración el pago a cuenta tantas veces citado, en cambio, se niega la deducción del mismo pago a cuenta en la cuota de la misma declaración". Esta circunstancia es la que resulta determinante en relación con la cuestión que examinamos, en el recurso de casación 5444/2019 se dilucidaba una cuestión bien diferente, pero despejar esta primera situación resultaba imprescindible a los efectos de dar respuesta a la cuestión de interés casacional planteada, "Determinar si la prescripción de la obligación del pagador-retenedor, de retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, es oponible por el



sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, -obligado tributario principal-, cuando se ve sometido a un procedimiento de inspección.

En caso de que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, precisar si, la circunstancia de haber sido el perceptor -obligado tributario principal- administrador único de la sociedad que debió haber practicado la retención (y que no se practicó por causa imputable a esa sociedad retenedora u obligada a ingresar a cuenta), resulta indiferente a efectos de que dicho obligado tributario principal pueda deducirse de la cuota la cantidad que debió ser retenida", (la referencia a la sentencia de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8896/2019, contenida en la sentencia que comentamos, se utiliza en relación con esta segunda cuestión planteada en el auto de admisión).

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

La circunstancia de haber sido el perceptor -obligado tributario principal- administrador único de la sociedad que debió haber practicado el ingreso a cuenta (y que no se practicó por causa imputable a esa sociedad obligada a realizar tal ingreso a cuenta), resulta indiferente a efectos de que dicho obligado tributario principal pueda deducirse de la cuota, la cantidad que debió ser ingresada en el Tesoro".

Resulta bien elocuente que la respuesta, la doctrina jurisprudencial sentada, en sí misma, nada tiene que ver con el caso que nos ocupa; ni desde luego, como reconoce la parte recurrente, la prescripción de la obligación de retener resulta completamente extraña a nuestro asunto. Ya se ha dicho, lo importante de esta sentencia, en cuanto al caso que nos ocupa, para servir de contraste, es que en la regularización llevada a cabo la Administración a los gastos por retribuciones en especie, suma lo que debió retenerse a cuenta.

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

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

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

A la misma conclusión se llega en la STS de 27 de octubre de 2023 (rec. 248/2022) en el marco de un procedimiento de regularización motivado por la apreciación de la existencia de simulación, en el que se imputan a una persona física como rendimientos del trabajo los ingresos de una entidad interpuesta de la que es socio mayoritario y administrador solidario, afirmándose que « no puede admitirse la deducibilidad por parte del obligado al pago del IRPF de unas retenciones que no fueron practicadas por las sociedades pagadoras, ni esa renta, obviamente, fue declarada como rendimiento del trabajo sujeto por (...), por lo que no la incluyó en su declaración del IRPF. Dicho de otra forma, no se pueden deducir unas retenciones que surgen de una renta descubierta por la actuación inspectora».

Así como en la STS de 27 de septiembre de 2023 (rec. 7336/2021) en un supuesto en el que la sentencia de instancia « declara como hechos probados que la relación entre el contribuyente don Jaime y la empresa empleadora, la mercantil Rottapharm, S.L., era una relación laboral de "alta dirección", y que tanto la extinción de dicha relación como el importe de la indemnización de 460.000 euros fueron pactados. Ambas partes, el



Sr. Jaime , así como la empleadora Rottapharm S.L., consideraron que la indemnización estaba exenta, y ni se produjo retención, ni fue declarado como rendimiento sujeto por el Sr. Jaime , por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF. Así pues, cuando regulariza la Administración los 460.000 euros recibidos como indemnización por el Sr. Jaime , no adiciona cantidad alguna, se limita, correctamente, ante la falta de retención en las circunstancias vistas, a depurar la obligación principal, lo que se muestra conforme con la jurisprudencia de esta Sala en los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia, y con independencia, en su caso, de las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesoria, resulta jurídicamente irrelevante para trocar o modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente; resultando un supuesto ajeno al regulado en el art. 99.5 de la LIRPF que, evidentemente, no se ha incumplido».

Así, en el presente caso, D. Bartolomé , perceptor de los rendimientos derivados de sus derechos de imagen, según se ha concluido, no la declaró en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las entidades pagadoras tampoco efectuaron la correspondiente retención por este concepto, dado que las rentas las abonaron a la sociedad ESS, y practicaron las retenciones correspondientes a la misma, que posteriormente fueron devueltas en sede de la sociedad. Fue la calificación jurídica realizada en el procedimiento de inspección lo que determinó la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la que derivaría, consecuentemente, la obligación de retener por este concepto.

Así, como pone de manifiesto el Tribunal Supremo en las sentencias reseñadas, cuando la Administración regulariza las cantidades recibidas por la cesión de sus derechos de imagen a ADIDAS, REAL MADRID, SHALKE y EDITORIAL EVEREST no adiciona cantidad alguna, se limita a exigir la obligación tributaria al perceptor del rendimiento, sujeto pasivo del impuesto y no es objeto de controversia que tales entidades no efectuaron la correspondiente retención por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al considerar, igual que el recurrente, que las rentas correspondían a la entidad ESS, de manera que no se produce ningún enriquecimiento injusto de la Administración, teniendo en cuenta, además, que tanto las cantidades abonadas por ESS en el Impuesto de Sociedades por este concepto como las retenciones correspondientes fueron devueltas en la liquidación practicada a dicha entidad.

VIGÉSIMO. - Se opone, a continuación, la improcedencia del acuerdo sancionador por ausencia de culpabilidad, al ampararse su conducta en una interpretación razonable de la norma.

Habiéndose anulado ya la sanción por el concepto relativo a los pagos realizados al agente del jugador, la controversia ha de quedar circunscrita a la sanción impuesta por la tributación de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen.

Afirma el recurrente que en las actas levantadas por la Inspección a las sociedades ROLO IMAGEN y ESS en ejercicios anteriores no se cuestionó la realidad de la cesión por parte de D. Bartolomé a dichas sociedades, por lo que su conducta, al confiar - tras dichas actuaciones inspectoras- en que era ESS quien debía tributar en su Impuesto de Sociedades por los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen, estuvo amparada en una interpretación razonable de la normativa fiscal.

Este argumento es insuficiente para justificar la exoneración de la culpabilidad por ampararse en una interpretación razonable de la norma.

El artículo 179.1º d) LGT exonera de responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entendiéndose, entre otros supuestos, que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

Ya hemos descartado que el hecho de que en las actas de conformidad suscritas en ejercicios anteriores en relación con las sociedades ROLO IMAGEN y ESS no se cuestionara la realidad de la cesión por parte de D. Bartolomé a las mismas sea obstáculo para que, posteriormente, en una actuación consolidada comprobando al socio y a la sociedad, se comprobara la existencia de las irregularidades descritas respecto de la cesión de los derechos de imagen y se regularizasen en consecuencia, ni determina que el interesado haya actuado diligentemente y amparándose en una interpretación razonable de la norma, cuando no se ha aportado contrato alguno de cesión de derechos de imagen entre D. Bartolomé y la sociedad ESS y, como resalta el TEAC, el citado jugador ha utilizado a conveniencia la personalidad de la sociedad y la suya propia, con la consiguiente confusión patrimonial, beneficiándose así, de manera improcedente, de las ventajas que supone que la explotación de los derechos de imagen se realice por la sociedad de la que es administrador y propietario al 99,99 %.

VIGESIMOPRIMERO. - Ad cautelam, invoca la nulidad del acuerdo sancionador, por insuficiente motivación de la culpabilidad, vulnerando el derecho a la presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2º CE, por varios motivos:



- . - Se identifica de manera automática la ausencia de declaración de una renta con la existencia de culpabilidad.
- . - La Inspección acude a expresiones genéricas que podrían servir para cualquier acuerdo sancionador.
- . - La Inspección incurre en una evidente contradicción cuando afirma por un lado que hubo ocultación y que la conducta fue voluntaria (lo cual implicaría la concurrencia de dolo) y, por otro, califica la conducta como negligente; afirmaciones que son incompatibles, pues no cabe sostener que la conducta fue negligente y al mismo tiempo decir que, de forma voluntaria y consciente, no se declararon determinadas rentas con la intención de eludir la carga tributaria y que se ocultaron deliberadamente rentas.
- . - La Administración, en el acuerdo sancionador, niega que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad, apelando a la claridad de la norma, justificando la conducta culpable del recurrente en el hecho de que en la normativa aplicable no existía laguna legal alguna.

VIGESIMOSEGUNDO. - El órgano competente para sancionar, el que tiene atribuida la potestad sancionadora, es al que le viene impuesta la justificación y motivación sobre la concurrencia de culpabilidad, lo que no puede ser suplido ni por el órgano económico administrativo, ni por el judicial.

Tiene declarado el Tribunal Supremo (STS de 21 de diciembre de 2017 -rec. 1347/2016-), que la exigencia de motivación no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (en este caso, por ejemplo, los párrafos destinados a justificar la propuesta rectificadora del instructor del expediente).

El órgano sancionador está obligado a motivar, en primer lugar, la presencia de culpabilidad en la conducta que sanciona y, sólo si concluye en su concurrencia, debe dar respuesta a los argumentos expuestos por el expedientado para justificar la ausencia de responsabilidad a efectos del artículo 179 LGT , apartados 2 y 3. Pero la forma de razonar que da por supuesta la culpabilidad, limitándose a contestar a la argumentos de contribuyente para justificar su irresponsabilidad, contradice no sólo los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario (vid. los artículos 178 y siguientes LGT), sino una garantía básica de nuestro sistema constitucional proclamada en el artículo 24.2 de la Constitución Española , cual es la presunción de inocencia.

Y como recuerda la STS de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016), no se puede considerar probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho de no haber existido una interpretación razonable de la norma, y no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 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 o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 Ley 58/2003 , entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo 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.

Tampoco cabe basar la culpabilidad en que el obligado tributario no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, pues ello equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia.

Sobre las circunstancias personales de infractor se ha dicho que no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición, sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables; lo que no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 CE es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas - aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por



la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable.

El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada absolutamente incide sobre el elemento culpabilidad, que, claro está, es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto.

Y que 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.

Ahora bien, también ha declarado que, aunque, aisladamente, ninguna de esas razones resulte suficiente para justificar la culpabilidad, es preciso determinar si, no obstante, de forma conjunta, el acuerdo sancionador ofrece una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad [sentencia de 18 de marzo de 2010 (casación 6156/05, FJ 5º)], que se adapte a la infracción tributaria cometida y que legitime la decisión de castigar. Pues cabe recordar que nuestra jurisprudencia, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido (conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta, inexistencia de oscuridad de la norma, importancia de la empresa, inexistencia de causa excluyente de la responsabilidad). Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria (STS de 12 de julio de 2010 -rec. cas. 480/2007-, antes citada).

A lo que hay que añadir que la motivación de los acuerdos sancionadores no puede ser revisada como si fuera algo aislado y desconectado de las normas tributarias que se consideran infringidas y de las circunstancias fácticas acaecidas (STS de 27 de febrero de 2012 -rec. 340/2010-).

VIGESIMOTERCERO. - Un a vez expuesta la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en relación con los requisitos que debe observar el acuerdo sancionador para entender probada la existencia de culpabilidad en la actuación del obligado tributario, veamos si, en el caso de autos, se cumplen esas exigencias.

Pues bien, examinando los términos en que se pronuncia el acuerdo de imposición de sanción no pueden acogerse las objeciones de la demanda sobre la falta de motivación suficiente respecto de la concurrencia del requisito de la culpabilidad, pues la Inspección no se limita a reproducir la regularización practicada, sin hacer referencia alguna a las razones por las cuales considera que la incorrecta declaración de los ingresos derivados de la cesión de los derechos de imagen constituye una infracción tributaria del artículo 191.1 LGT, sino que ha valorado los distintos elementos concurrentes en el comportamiento del recurrente, para concluir la existencia de culpa en su conducta, al no haberse respetado en la cesión de esos derechos la separación de patrimonios y personalidades jurídicas del socio (don Bartolomé) y la sociedad (EUROPA SCAR SPORT, S.L), antes al contrario, ha habido una confusión continua de patrimonios y personalidades y un uso desordenado y negligente de los derechos de imagen de don Bartolomé por razones de oportunidad y, por supuesto por motivos fiscales.

Se añade, en el acuerdo sancionador, que la omisión de las rentas obtenidas, así como la ocultación de elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria constituye un caso claro de culpabilidad, que ha ido más allá de la simple negligencia, y que ha estado dirigida a procurar una menor tributación. Es decir, se trata de la conducta de quien era consciente de lo que hacía y, además, así quería hacerlo, frente a la de quien no actúa con la diligencia debida o negligentemente por error en los hechos o de derecho, por lo que hay que hablar de conducta cuanto menos culposa, habiendo existido como mínimo negligencia a la hora de confeccionar su declaración de IRPF puesto que no declaró conscientemente las cantidades obtenidas por la cesión de derechos de imagen, que debían incrementar sus rendimientos de trabajo.

En consecuencia, concluye que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los ejercicios inspeccionados, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003. Así, entiende que concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, existiendo culpabilidad por cuanto la no declaración de los citados rendimientos supone una intención de rebajar la carga fiscal



No puede afirmarse, por tanto, que la resolución sancionadora contenga meras afirmaciones genéricas, o que haga referencia únicamente a los hechos determinantes de la regularización pues explica, individualizándola, la conducta del demandante y, expone las razones por las que considera que es culpable, lo que deduce a partir de la naturaleza de los hechos mismos.

A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo sancionador da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, y, por tanto, ha quedado acreditada la culpabilidad en la conducta del interesado.

VIGESIMOCUARTO. - También, ad cautelam, se opone en la demanda una incorrecta calificación de la infracción como grave, el entender que no ha existido ocultación, por lo que, en todo caso, habría de ser calificada como leve.

Manifiesta que la Inspección se limita a señalar la existencia de los requisitos fácticos, objetivos, mínimos para apreciar ocultación, pero esta exige un grado de culpabilidad, una voluntariedad en la conducta del obligado tributario y, en este caso, no se justifican las razones por las que la Inspección considera que la omisión de las rentas regularizadas por la Inspección en sus autoliquidaciones es culpable.

Añade que la propia Inspección, al emitir la propuesta de sanción, calificó las infracciones como leves, al considerar que no cabía apreciar ocultación, por cuanto las rentas habían sido en todo caso declaradas a través de la sociedad ESS.

VIGESIMOQUINTO. - A efectos de la calificación de las infracciones tributarias, el artículo 184 LGT define la ocultación en los siguientes términos:

"2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento".

Y según el artículo 4 del RGRST:

"1. Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor".

Como señala el recurrente, en este caso, en la propuesta de sanción se calificó la infracción como leve al entender el Inspector que no cabía apreciar la existencia de ocultación puesto que, siendo innegable que la actuación no ha sido conforme a derecho por don Bartolomé no es menos cierto que, bien a la Administración alemana, bien a la española, directamente o a través de la sociedad EUROPA SCAR SPORT, SL, ha presentado las declaraciones correspondientes.

Sin embargo, la Oficina Técnica discrepó de esta propuesta de sanción al considerar que la conducta había de calificarse como grave al apreciarse la existencia de ocultación, y dictó al respecto propuesta de rectificación de la propuesta de sanción que se notificó al obligado tributario a fin de que pudiera formular alegaciones.

Así, la resolución sancionadora aprecia la existencia de ocultación razonando que el contribuyente, mediante la presentación de autoliquidaciones en las que se omitieron total o parcialmente rentas con una incidencia superior al 10%, en los periodos señalados, ocultó a la Administración tributaria parte de los elementos del hecho imponible, de tal forma que la determinación de la deuda tributaria sólo ha sido posible a través de la investigación llevada a cabo por la Inspección de los tributos.

Dicha omisión de declaración de rentas viene determinada por la circunstancia de que el obligado tributario omitió declarar como rendimientos de actividad económica las cantidades obtenidas por cesión de sus derechos de imagen, haciendo tributar a las mismas a través de la sociedad ESS, SL con la consiguiente menor tributación a que da lugar la aplicación del tipo del Impuesto sobre Sociedades.

VIGESIMOSEXTO.- Pues bien, en el presente caso, los rendimientos correspondientes a la cesión de los derechos de imagen fueron declarados, lo que no se cuestiona por la Administración, si bien en lugar de declararlo la persona física y tributar por ello en el IRPF lo declaró a través de su sociedad vinculada que tributó por el Impuesto de Sociedades.



Si bien ello implica una voluntariedad que hace que la conducta sea sancionable, como se ha concluido, a juicio de la Sala no entraña ocultación en los términos definidos por el artículo 184 LGT, como así se entendió en la propuesta de sanción, puesto que las declaraciones fueron presentadas y no se aduce que las mismas incluyeran hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o que omitieran total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes.

El artículo 184.2 LGT, contempla como circunstancia para modular la infracción la ocultación a la Administración, pero tal circunstancia, como esta Sala ha reiterado en numerosas ocasiones (por todas, SAN, 4ª de 28 de enero de 2015 -rec. 7/2013-), exige un especial ánimo de entorpecer a la Administración y requiere la ocultación por parte del sujeto pasivo de datos a la Administración que sean necesarios para la determinación de la deuda, es decir, un plus de culpabilidad dirigido a la sustracción al conocimiento de la Administración tributaria de todos o parte de los elementos constitutivos del hecho imponible o el mismo hecho imponible; de tal forma que la falta de presentación o la presentación con inexactitudes de una declaración, por sí sola, no puede ser interpretada como criterio de calificación como grave de la sanción tributaria

En consecuencia, procede estimar este motivo al existir una inadecuada apreciación de la circunstancia de agravación de la sanción.

VIGESIMOSÉPTIMO. - Finalmente, se considera que ha existido una errónea determinación de la base de la sanción por aplicación del principio de proporcionalidad, al entender que en su cuantificación no se puede considerar sin más el importe de la deuda tributaria dejada de ingresar en la declaración personal del recurrente (IRPF), puesto que dichas rentas ya tributaron en sede de la sociedad ESS y las mismas fueron objeto de ingreso a cuenta vía retención practicada por el pagador. Por ello - a su juicio- el importe de la cuota ingresada por la sociedad ESS o, al menos, el importe retenido a cuenta de dichas rentas por parte del pagador, no debería formar parte de la base de la sanción, ya que se trata de cantidades respecto de las que la Administración no ha sufrido ningún perjuicio económico.

Pues bien, la tesis del demandante ha sido expresamente descartada en la STS de 6 de junio de 2023 (rec. 8550/2021) en la cual, como aquí, el demandante " *contextualiza su alegato en un análisis global frente al que debemos reiterar la imposibilidad de atender, a tenor de los principios de legalidad en materia sancionadora, a las vicisitudes de una previa regularización llevada a cabo con otro sujeto y por otro concepto tributario*". En esta STS (y también en la STS de 8 de junio de 2023 -rec. 5002/2021-) se declara que:

"En supuestos de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, por un lado, se regulariza en el Impuesto de Sociedades a la sociedad, devolviéndole las cantidades que procedan y, por otro lado, se regulariza a su socio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, imputándole las rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción".

En el presente caso, si bien la regularización no ha consistido en la valoración de la operación vinculada entre la sociedad y el socio, parte de la existencia de dos sujetos distintos -pues no aprecia simulación (caso de la STS de 8 de junio de 2023 -rec. 5002/2021)-, si bien entiende que no ha quedado acreditada la cesión de los derechos de imagen por parte de D. Bartolomé a la sociedad. De este modo, la cantidad dejada de ingresar por D. Bartolomé es la cuantía que le hubiera correspondido tributar por las rentas procedentes de la cesión de derechos de imagen, por lo tanto esa cantidad es la que resulta sancionable en su totalidad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 191.1º último párrafo " *La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción*", y más teniendo en cuenta que la eventual tributación anterior de dichas rentas soportada por la sociedad ESS se le ha reconocido el derecho a su devolución en el correspondiente Acuerdo de Liquidación.

VIGÉSIMO OCTAVO. - De conformidad con lo dispuesto en el art. 139 LJCA, vista la estimación parcial del recurso, no procede hacer expresa imposición en costas a ninguna de las partes.

VISTOS los preceptos citados y demás normas de procedente aplicación.

FALLAMOS

1º) ESTIMAR PARCIALMENTE el presente recurso contencioso administrativo **número 1115/2020** interpuesto por la representación procesal de **D. Bartolomé** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha de 21 de julio de 2020.

2º) ANULAR dicha resolución, así como el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador de los que trae causa en relación con el ejercicio 2009, que se declara prescrito.



3º) ANULAR el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador correspondiente al ejercicio 2010 en el concepto relativo a los pagos efectuados al agente del jugador

4º) ANULAR el acuerdo sancionador correspondiente al ejercicio 2010 en lo relativo a la aplicación de la agravante de ocultación.

5º) CONFIRMAR el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador correspondientes al ejercicio 2010 en todo lo demás.

Sin imposición de costas.

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

Así, por ésta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos de su razón, lo pronunciamos mandamos y firmamos.

PUBLICACION. - Fue publicada la anterior Sentencia en la forma acostumbrada. Madrid, a

FONDO DOCUMENTAL CENDO