



Roj: **STSJ M 11267/2024 - ECLI:ES:TSJM:2024:11267**

Id Cendoj: **28079330042024100569**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **14/10/2024**

Nº de Recurso: **1015/2022**

Nº de Resolución: **650/2024**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ASUNCION MERINO JIMENEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009710

NIG:28.079.00.3-2022/0069095

Procedimiento Ordinario 1015/2022

Demandante:D./Dña. Hilario

PROCURADOR D./Dña. ANA RAYON CASTILLA

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 650/2024

Presidente:

D. JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ

DOÑA MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

D. ALFONSO RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE

En Madrid, a catorce de octubre de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sala el **Procedimiento Ordinario n° 1015/2022**, promovido ante este Tribunal a instancia de Dña. Ana Rayón Castilla, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de **D. Hilario**, bajo la dirección letrada de D. Fernando de Vicente Benito, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 28 de junio de 2022 por la que se **desestiman** las reclamaciones número NUM000 y NUM001 interpuestas contra **acuerdo de liquidación** dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el **Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), ejercicio 2015**, siendo la cuantía de la reclamación de 107.648,76 euros, y contra **acuerdo de imposición de sanción** derivado de la liquidación anterior, siendo la cuantía de la reclamación de 72.000 euros.



Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica de la Sala que "...*(b) Dicte sentencia por la que, con estimación del recurso contencioso administrativo, declare la disconformidad a Derecho de la resolución impugnada, así como de las actuaciones de comprobación de las que trae causa, pronunciándose sobre el fondo del asunto, declarando nulo el Acuerdo de Liquidación practicado contra mi Representada y la deuda tributaria que se le exige; (c) Se condene en costas a la Administración tributaria; (d) Se proceda a la devolución de las cantidades eventualmente ingresadas por la recurrente, a consecuencia de los actos liquidatorios llevados a cabo por la Oficina de Gestión como resultado de la regularización tributaria acaecida, junto con los intereses legales / de demora que procedan.*"

SEGUNDO. -La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se dicte sentencia desestimando el recurso por haberse ajustado a Derecho la resolución recurrida con expresa imposición de costas a la actora.

TERCERO. -En Decreto de 9 de enero de 2023 se ha fijado la cuantía del recurso en 36.391,37 € y, tras el recibimiento del recurso a prueba y la presentación de los escritos de conclusiones, se declaró el pleito concluso para sentencia, señalándose para el acto de votación y fallo el día 24 de septiembre de 2024, continuando la deliberación el día 8 de octubre de 2024, en cuyas fechas ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Resolución impugnada, antecedentes y argumentos de las partes.

A) En el presente recurso se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28 de junio de 2022 desestimatoria de las reclamaciones nº NUM000 y NUM001 interpuestas contra acuerdos de liquidación y de sanción referidos al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes del ejercicio 2015.

En fecha 10/11/2017 se comunica al obligado tributario el inicio de **actuaciones inspectoras** respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2015 a 2016 y respecto del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes de los ejercicios 2015 a 2016. En lo que respecta al **IRNR del ejercicio 2015** se incoan las siguientes actas:

- Acta de conformidad NUM002 en la que se contienen los motivos de regularización a los que el obligado tributario ha prestado su conformidad. Concretamente se regulariza la cuota dejada de ingresar derivada de la retribución percibida del Atlético de Madrid, siendo la retención practicada por el club inferior a la debida sin que el obligado haya presentado con posterioridad declaración de IRNR para ajustar la diferencia correspondiente, y se imputa la renta inmobiliaria derivada de un inmueble sito en Marbella adquirido durante el ejercicio 2015 por el obligado.

- **Acta de disconformidad NUM003** que contiene, además de los ajustes anteriormente mencionados, el **incremento de rendimientos de trabajo** del obligado **por los pagos satisfechos por el Atlético de Madrid SAD al agente del jugador, Carlos Jesús**, por tratarse de pagos realizados en nombre y por cuenta del mismo. Se determina la existencia de **simulación en el contrato suscrito entre el Club Atlético de Madrid y el Agente de Jugadores Carlos Jesús**, destinada a aparentar que los servicios entre el Agente y el Club para la negociación, contratación y renovación del jugador de fútbol Hilario se prestaban al Atlético de Madrid, cuando realmente los servicios se prestaban por el Agente al jugador.

Como consecuencia de la liquidación, fue tramitado **expediente sancionador** que concluye con acuerdo de imposición de sanción por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación.

B) La **resolución del TEARM de 28 de junio de 2022** desestima las reclamaciones. Argumenta, en síntesis, lo siguiente:



1. Sobre las cuestiones procedimentales alegadas.

No se observa ningún defecto procedimental en el procedimiento inspector seguido porque no existe obligación por parte de la Administración de finalizar el procedimiento inspector mediante la incoación de actas con acuerdo, ni tampoco tiene obligación de iniciar un procedimiento frente al Atlético de Madrid o frente al Agente de Jugadores, el Sr. Carlos Jesús, si no lo considera necesario, siendo esta una potestad administrativa. En lo que respecta al deber de llamarlos al procedimiento, la Administración puede basar su regularización en las pruebas que considere oportunas, sin perjuicio de que las conclusiones extraídas sean objeto de análisis por este Tribunal.

2. Sobre la existencia de simulación en el contrato realizado entre el Atlético de Madrid y el Agente de Jugadores Carlos Jesús.

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

Contexto normativo. En el ejercicio 2015, objeto de regularización, ya estaba vigente el nuevo Reglamento FIFA, aprobado en abril 2015 y el Reglamento de Intermediarios aprobado por la Comisión Delegada de la Asamblea General de la RFEF el día 25 de marzo de 2015 que entró en vigor el 1 de abril de 2015.

Con las nuevas modificaciones se habilita la posibilidad, no permitida anteriormente, de que en determinados casos un Agente pueda representar los intereses y actuar en nombre de un Club y de un jugador a la vez. Del mismo modo se contempla que el jugador otorgue su consentimiento para que el Club pague al agente en su nombre.

Con la modificación de la norma queda patente que se pretende reforzar el interés de las partes en amparar su versión de que los servicios se prestan realmente al Club, algo que desde el punto de vista tributario beneficia a todas las partes: el jugador tiene menores rendimientos del trabajo y el Club deduce el gasto derivado del pago de honorarios y el IVA soportado.

Sin embargo, independientemente de la modificación realizada en la norma, es fundamental analizar en cada supuesto quién ha sido verdaderamente el destinatario del servicio prestado por el Agente, siendo extremadamente difícil, a juicio de este Tribunal, que en supuestos de contratación, renovación o modificaciones de contrato no existan conflictos de intereses entre el Club contratante y el jugador, puesto que, de facto, los intereses son opuestos.

De los hechos puestos de manifiesto en el expediente resultan los hechos acreditados utilizados por la Inspección para obtener la conclusión presumida, hechos muy abundantes y concluyentes:

La persona física que actúa como Agente es D. Carlos Jesús, conocido Agente de futbolistas, que representa principalmente a jugadores procedentes del fútbol belga. Se ha incorporado al expediente por parte de la Administración multitud de información pública, que se remonta a ejercicios anteriores y continúa con ejercicios posteriores, en los que se hace patente que existe una relación entre el Sr. Carlos Jesús y el jugador por la cual el primero es su agente y representante en el ámbito del fútbol. Así, D. Carlos Jesús era agente del jugador cuando el mismo se traspasó desde el Mónaco al Atlético de Madrid, cuando renovó con este mismo club, cuando se materializó el traspaso del jugador del Atlético de Madrid al fútbol chino, y en esta última etapa del jugador en dicho club.

En muchos de los artículos D. Carlos Jesús habla en nombre del jugador, incluyendo opciones de futuro. Todos los indicios recogidos llevan a demostrar de forma inequívoca que el Sr. Carlos Jesús ha sido y sigue siendo el Agente del jugador, la persona que cuida sus intereses deportivos y económicos y quien le defiende y representa en las negociaciones. De hecho, la parte reclamante no niega esta relación de confianza, pero pretende hacer valer que aun así el beneficiario de los servicios prestados por el agente fue el Club de fútbol y no el Sr. Hilario.

En este punto alega el obligado que en el caso del traspaso al club chino el Atlético de Madrid era el primer interesado en ceder al jugador, curiosamente aporta como prueba una noticia del diario "Mundo Deportivo" en la que se lee expresamente (subrayado por este TEAR) en 2015, *el agente del futbolista, Carlos Jesús, organizó la venta de Hilario, desde el AS Monaco al Atlético de Madrid...*. De nuevo, queda patente que el agente representaba al jugador y sus intereses, y no los del Club Atlético de Madrid.

El contrato cuya simulación se debate se suscribe cuatro días antes de que se formalizara el contrato entre el jugador y el Club. Es decir, según la versión de la parte reclamante se habría contratado por parte del Atlético de Madrid al agente, y en solo 4 días habría conseguido negociar con el Club y el jugador la contratación de D.



Hilario . Esto solo tiene sentido con una relación previa y privilegiada de confianza, siendo consciente el Atlético de Madrid que contrataba al agente del jugador. En este punto alega la parte reclamante que es habitual en el mundo futbolístico que se contrate la intermediación de forma verbal y posteriormente, a última hora, se formalice el contrato, sin embargo, se trata de meras afirmaciones de las que no aporta prueba alguna.

Conforme al contrato suscrito por las partes y las alegaciones de la parte reclamante, se pretende hacer valer que la contratación del jugador con el Club se realiza con la intervención del Agente representando los intereses del Club. Es decir, en una negociación en la que intervienen tres partes, siendo el Club la que cuenta con una estructura técnica, financiera y jurídica, y careciendo el jugador de formación y experiencia en la contratación de este ámbito y en sus complejas cláusulas y condiciones económicas, el Agente interviene representando los intereses del Club. No parece lógica esta situación, más aún cuando resulta habitual que en todos los casos conocidos de jugadores de fútbol profesional, especialmente los que tienen una mayor proyección y pueden jugar en los equipos más importantes, tengan un agente o representante como persona de máxima confianza que defienda sus intereses en todas las negociaciones que le afectan y que sea experto en el mercado futbolístico.

Así, no resulta verosímil que el jugador contratara con el Atlético de Madrid su traspaso sin agente o representante, y que el que es conocido por todos los medios como su agente, Sr. Carlos Jesús , defendiese los intereses del club en esta negociación.

El agente Sr. Carlos Jesús cede sus derechos y obligaciones con el Club a su sociedad TANGUILLO BV (residente en Holanda), sin prestación alguna, para cobrar los importes a través de dicha sociedad. Posteriormente, en la renovación del jugador en 2017 interviene dicha sociedad. En esta negociación se hace constar que el Agente presta los servicios al Club y al jugador, pero de nuevo esto cobra poco sentido en la medida en la que no hay que convencer a un tercero independiente (otro club) sino únicamente negociar las nuevas condiciones entre el Club y el jugador.

Del mismo modo cabe resaltar la cláusula Quinta del contrato de 6 de julio de 2015 (que se entiende simulado) en el que el intermediario garantiza que "el Agente del JUGADOR o el JUGADOR o personas vinculadas a los mismos por relación de parentesco o consanguinidad, o terceras personas, tengan o no relación personal o mercantil con todas las anteriores, o una sociedad, tenga naturaleza mercantil o civil, comunidad de bienes o fórmula asociativa, ya sea controlada directa o indirectamente por el jugador, su agente o por personas vinculadas a los mismos por relaciones de parentesco o consanguinidad, o ya sea controlada por terceras personas que no mantengan vinculación alguna con los anteriores, podrá reclamar al ATLÉTICO DE MADRID cantidad alguna derivada de la adquisición definitiva de los derechos del JUGADOR." Es decir, el Sr. Carlos Jesús asume un compromiso con el club tanto en su nombre como en del jugador.

Idéntica conclusión se extrae del apartado g de la cláusula Novena de este mismo contrato según la cual "EL INTERMEDIARIO manifiesta expresamente que no existe conflicto de intereses en el sentido en el que el mismo es definido en el artículo 12 del Reglamento de Intermediación y que, en cualquier caso, de existir, todas las partes son conocedoras y lo aceptan, incluyendo, en su caso, el Jugador". Es decir, implica que el jugador se entiende representado en la firma del contrato por su agente.

Finalidad de ocultación y defraudatoria. Dicha intención se pone de manifiesto al residenciar los pagos destinados a los honorarios del agente en el club Atlético de Madrid en lugar de en el verdadero destinatario y beneficiario de estos servicios, el jugador D. Hilario . De este modo el Club puede deducirse el pago de los honorarios tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IVA, algo que no podría hacer el jugador al percibir dichas rentas con una naturaleza de rendimientos del trabajo. Por lo tanto nos encontramos con un mayor gasto para el Club y un menor ingreso para el jugador. Además, en este caso, tampoco se ha ingresado la cuota correspondiente a los ingresos percibidos por el agente, residente en Mónaco, que cede sus derechos a una sociedad, TANGUILLO BV, residente en Holanda.

Los hechos puestos de manifiesto por la Inspección llevan razonablemente a concluir que ésta ha recabado un conjunto de pruebas indirectas, y no meras sospechas, de las que se infiere que el verdadero beneficiario de los servicios prestados por el agente es el jugador D. Hilario .

3. Sobre si los rendimientos deben tributar en España conforme a la normativa del IRNR y si procede la deducción de las retenciones que debieron practicarse.

En la medida en la que se trata de rendimientos del trabajo obtenidos por el jugador de fútbol por la actividad como **futbolista** que realiza para el Club Atlético de Madrid, este Tribunal confirma la sujeción de las correspondientes rentas a tributación en territorio español, de conformidad con el artículo 13.1 .c) del Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (TRLIRNR).



Los pagos que se han realizado por el Club al agente de futbolistas se han hecho por cuenta del jugador, en la medida en la que D. Carlos Jesús es agente del mismo. Por lo tanto, la no práctica de las correspondientes retenciones es imputable, no solo al retenedor, sino también al perceptor y no cabe la deducción de las mismas.

4. Acuerdo sancionador.

La conducta del reclamante consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, encuentra su calificación en la Ley 58/2003.

Considerando que el interesado no declaró como rendimientos del trabajo los pagos efectuados por el Atlético de Madrid al Agente del jugador D. Carlos Jesús, habiéndose simulado por las partes que el beneficiario de estos servicios prestados por el agente era el Club en lugar del jugador, cabe concluir que en la actuación del reclamante ha existido cuando menos negligencia (entendida esta en el sentido de descuido o laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma tributaria).

C) En su escrito de **demandala** parte demandante impugna la liquidación y la sanción y la resolución del TEARM que las confirma solicitando su anulación. Los motivos de impugnación son los que siguen:

- Incorrecta aplicación del artículo 16 LGT. La inspección regularizó a efectos del IRNR idéntica situación en sede del club Atlético de Madrid, en los ejercicios 2010 y 2013, respecto de la obligación tributaria "retenciones del IRNR", acudiendo al instituto de la calificación (art. 13 LGT) y no a la simulación contractual (art. 16 LGT). Esta diferente vía de regularización tiene trascendencia sancionadora.

- Los efectos de la simulación no pueden trasladarse sobre una persona que no intervino en el contrato sin previamente regularizar la situación tributaria de quienes fueron parte del mismo, y en particular del Club de fútbol.

- La inspección no ha probado la existencia de simulación en el contrato suscrito entre el club y el agente. Los indicios a los que acude no cumplen los requisitos de seriedad, precisión y concordancia.

- Subsidiariamente, improcedencia del acuerdo de liquidación por cuanto la renta imputada no puede considerarse como una renta de fuente española.

- Subsidiariamente, improcedencia del acuerdo de liquidación por cuanto debió reconocerse el derecho del recurrente a deducir las cantidades que, a juicio de la inspección, debieron ser retenidas por el club.

- Nulidad del acuerdo sancionador al haberse dictado el mismo día que el acuerdo de liquidación y por defectuosa motivación de la culpabilidad. Incongruencia en el Acuerdo de liquidación y en el Acuerdo sancionador impugnados, por cuanto, mientras que en el primero se sostiene la existencia de simulación, en el segundo se afirma que la conducta del recurrente es meramente negligente.

D) En su escrito de **contestación a la demanda**, la Abogacía del Estado interesa la desestimación del recurso por las razones expuestas en la resolución impugnada del TEARM que reproduce.

SEGUNDO. - Sobre la aplicación del artículo 16 LGT .

Plantea el recurrente en primer lugar que la imputación de la renta al jugador, en la hipótesis de ser procedente, debía haber dado lugar a regularizar por la Inspección la situación aplicando el principio de calificación del artículo 13 LGT y no mediante la declaración de concurrencia de simulación del artículo 16 del mismo texto legal.

Se alega que la Inspección debe seleccionar de forma correcta una figura o la otra a la hora de regularizar la situación tributaria al no ser instituciones intercambiables, con cita de sentencias del TS; y que en los ejercicios 2010 y 2013, en idénticas situaciones fácticas en relación al mismo tributo (IRNR) y mismo club de fútbol (Atlético de Madrid), la situación fue regularizada aplicando el principio de calificación, habiendo sido los acuerdos de liquidación dictados respecto del concepto tributario "retenciones del IRNR", confirmados por la Audiencia Nacional en sentencias que cita.

No podemos estimar este motivo de impugnación.

La STS nº 234/2023, Sala de lo Contencioso Sección 2, de 23 de febrero de 2023, recurso 5730/2021 reproduce lo que constituye su "doctrina jurisprudencial sobre la potestad de calificación y su delimitación de las figuras de simulación y conflicto de normas tributarias", en los siguientes términos:

"Nuestra jurisprudencia actual sobre la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias y simulación, reguladas en los art. 13, 15 y 16 LGT, se contiene en las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. cas. 1429/2018) y de 22 de julio de 2020 (rec. cas. 1074/2020), en las que se hace



una exposición de las diferencias entre estas tres figuras y la ilicitud de operar actuaciones de declaración de simulación o de conflicto de aplicación de normas tributarias (art. 15 LGT) bajo la apariencia de una simple "calificación" del art. 13 LGT .

Se dijo en el FJ TERCERO de la sentencia de 2 de julio de 2020 :

"[...] Breve referencia a las figuras aquí concernidas: calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación.

1. Hemos de partir de una circunstancia esencial: en la sentencia dictada por la Sala de Granada que es objeto de la presente casación se dan por probados los hechos más arriba relatados, esto es, que no hay cuatro empresarios, sino uno solo para el que trabajan los otros tres, que emiten facturas para JOSÉ ORDOÑO, SL como falsos autónomos.

La existencia de una realidad distinta de la que aparentemente realizan las personas concernidas (específicamente, una "actividad económica única" y no cuatro) no es, pues, cuestión controvertida en casación (ni podía serlo, dado su carácter fáctico).

2. Lo que debe resolverse es, de esta forma, algo estrictamente jurídico, concretamente si la Administración Tributaria puede -exclusivamente con los mimbres que pone a su disposición el artículo 13 de la Ley General Tributaria y por entender que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo aparente- considerar como real una actividad diferente de la que aparentemente tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la nueva realidad que se declara, consistentes en las que expresa muy bien el auto de admisión: (i) desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, (ii) atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas y (iii) recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas.

3. Muy sintéticamente, cabría decir que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes.

Como hemos visto, según el artículo 13 de la Ley General Tributaria , las obligaciones tributarias se exigirán " con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado".

4. La segunda figura en estudio -según el auto de admisión- es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la Ley General Tributaria), que existe, según dicho precepto señala, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;

b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

5. Por último, en la simulación (artículo 16 de la Ley General Tributaria), "el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes", en el bien entendido que si existe simulación la Administración Tributaria tiene que declararlo en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios; además, en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Habría, además, una simulación absoluta cuando "tras la apariencia creada, no existe causa alguna", esto es, se trata de crear una apariencia de negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar y una simulación relativa "cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes", una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley.

Es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o negocios realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en



aparición es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

6. Es evidente que la interpretación del ordenamiento tributario constituye el punto de partida de cualquier actividad del aplicador del Derecho, incluido -obvio es decirlo- la Administración tributaria. De esta forma, el intérprete habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria .

Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria , si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes.

Y la cláusula antielusión de cierre (el artículo 15 de la Ley General Tributaria) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes. [...].

Como consecuencia de la distinta naturaleza y régimen jurídico que comportan las distintas figuras examinadas, el criterio interpretativo fijado en esas sentencias se expresa en el FJ CUARTO de la STS de 2 de julio de 2020 :

"[...] CUATRO. Criterio interpretativo de esta sentencia y respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión.

1. Como señalamos más arriba, en el supuesto que ahora analizamos la Administración ha considerado suficientes las potestades que le otorga el artículo 13 de la Ley General Tributaria para (i) convertir en relación laboral el vínculo empresarial aparente entre tres personas y una sociedad mercantil, (ii) considerar como una actividad empresarial única la realizada por la empresa dedicada a las instalaciones eléctricas y ficticia la efectuada por las otras tres personas físicas y, finalmente, (iii) imputar las rentas obtenidas -tanto en sede de la sociedad, como en sede de las personas naturales- de manera distinta a como ellas lo hicieron en sus respectivos impuestos directos o indirectos.

[...] 2. Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables.

Pretender que la "calificación" tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.

Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con "calificar" las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y "ajustarlas" a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los "actos, hechos o negocios") sería prácticamente absoluta y omnicompreensiva de cualquiera situación imaginable.

3. Y habría un argumento más, en absoluto baladí: en el ámbito tributario, la cuestión de distinguir entre calificación (o "recalificación", como en realidad ha sucedido aquí) y simulación -sea esta absoluta o relativa- puede adquirir una importancia capital si la contemplamos desde la perspectiva del Derecho sancionador.

Y es que una cuestión de calificación podría quedar amparada -o al menos así podría defenderse- por la ausencia de negligencia o por una interpretación razonable de la norma a fin de excluir la existencia de infracción tributaria; pero ello no sería posible cuando de la simulación se trata en la que, incluso, cabría pensar en que la ocultación propia de la simulación podría actuar como circunstancia de agravación. De esta manera, una distinción que pudiera -aparentemente- parecer inocua puede tener unos efectos absolutamente relevantes nada menos que en el ámbito del derecho sancionador.

4. En definitiva, si las instituciones -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y si, en el caso, las potestades previstas en el artículo 13 de la Ley General Tributaria no eran suficientes para la regularización llevada a efecto, procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión en el sentido siguiente (que, lógicamente, está apegado a la situación fáctica contemplada en autos):

En un caso como el que nos ocupa, no es posible, con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , que la Inspección de los tributos pueda desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el



valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas, por considerar que la actividad económica realmente realizada era única y correspondía a esa sociedad, bajo la dirección efectiva de su administrador, y, finalmente, recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas."

Y añade: *"[R]esulta patente que, contrariamente a lo expresado en la sentencia recurrida, el examen de la pretendida actuación de calificación tributaria sí debe efectuarse bajo los criterios interpretativos expuestos en las STS de 2 y 22 de julio de 2022, cit. que exponen la actual doctrina jurisprudencial acerca de los límites entre calificación, conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, en las que hemos remarcado el alcance de la exigencia legal de diferenciar adecuadamente los límites entre una y otra figura, y el deber de la Administración de ajustar el uso de las potestades de calificación, declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y apreciación de simulación a las características reales del acto, negocio o hecho con trascendencia tributaria regularizado. Solo manteniendo el rigor necesario en la aplicación en cada caso de la figura que resulte pertinente, podrá cobrar efectividad el esquema diseñado por el legislador en la actual Ley General Tributaria, aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en línea con la reforma de los art. 23, 24 y 25 Ley 230/1963, introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio."*

Como queda expuesto, de la doctrina y supuestos analizados por el Tribunal Supremo se puede extraer una regla básica y es que, en supuestos como el presente, la Inspección de Hacienda no puede calificar/recalificar la relación existente entre el club de fútbol, el jugador y el agente del jugador, amparándose, simplemente, en el art. 13 de la Ley General Tributaria ("Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."), sin acudir a la declaración de simulación y acreditación de su concurrencia en un procedimiento inspector como el que nos ocupa, cuando aprecia indicios fácticos de la existencia de un contrato simulado. Siendo ello un supuesto que debe regularizarse aplicando el instituto de la simulación negocial regulado en el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para cuya apreciación en el propio acto de liquidación está habilitado (art. 16.2 LGT).

Por ello, el reproche dirigido a la AEAT por no haber efectuado, la Inspección de Hacienda, la regularización mediante una calificación de relaciones jurídicas bajo el ámbito del art. 13 LGT, sin acudir a otras potestades que exceden de la calificación (artículos 15 y 16 LGT), no puede ser acogido.

TERCERO. - Simulación. Normativa y jurisprudencia aplicable.

El artículo 13 de la LGT determina que *«las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez»*, y el artículo 16 del mismo texto legal dispone:

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

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

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

La simulación en el ámbito tributario se examina por el Tribunal Supremo en varias sentencias, contraponiéndola a la denominada economía de opción. Así, la STS 29 de junio de 2011, recurso 4499/2007, que dice:

«La calificación (actual artículo 13) constituye la actividad administrativa de determinación de la verdadera y sustantiva naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio, dejando para ello al margen la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Se trata de una operación estrechamente relacionada con la interpretación de la Ley dirigida a determinar si un determinado supuesto se corresponde con la hipótesis normativa en la que consiste un hecho imponible.

Sin embargo el artículo 25 de la Ley General Tributaria, tras la reforma de 1995, recogió además una norma expresa sobre la simulación, que no existía en la redacción originaria, dando por supuesta su noción, al señalar que en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados



Esta norma aparece ahora recogida en el artículo 16 de la nueva ley General Tributaria .

La simulación se suele explicar como la discordancia consciente y querida por las partes entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Cuando las partes se ponen de acuerdo para presentar a terceros un negocio que nunca quisieron se habla de simulación absoluta, y si encubren un negocio distinto al realmente querido de simulación relativa.

En el polo opuesto a la evasión fiscal se encuentra la llamada economía de opción, que como señalábamos en la sentencia de 15 de julio de 2002 sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas.

Y a medio camino entre la evasión y la opción se encuentra la elusión fiscal. A diferencia de lo que ocurre con las legítimas opciones a escoger el cauce tributario menos gravoso, en las conductas constitutivas de elusión fiscal la singularidad formal de lo realizado pone en entredicho su legitimidad sustantiva, centrándose las diferencias entre Administración y contribuyente en la calificación tributaria que lo llevado a cabo merece.

La nueva Ley ha optado en estos casos por sustituir la expresión fraude de ley a que se refería el antiguo artículo 24, por la de conflicto en la aplicación (artículo 15).

Finalmente, el concepto de negocio indirecto es aquel que se utiliza para conseguir un fin distinto del propio de su estructura. Si la finalidad perseguida es eludir la norma fiscal será un negocio en fraude de Ley, sin embargo, hay que reconocer que la Administración ha venido utilizando esta figura para desmarcarse del concepto de fraude de ley, y muy especialmente del procedimiento que regía para su determinación, para encuadrar supuestos de simulación, acudiendo al antiguo 25.3 de la Ley General Tributaria anterior a la reforma de 1995, que habilitaba, cuando el hecho imponible se delimitaba atendiendo a conceptos económicos, a calificarlos teniendo en cuenta las situaciones y relaciones económicas efectivamente existentes, con independencia de las formas jurídicas utilizadas.

Derogado el artículo 25.3 por la reforma de 1995, ha de reconocerse que carece de sentido continuar aplicando esta figura máxime cuando no aparece expresamente recogida en nuestro derecho tributario».

En la STS de 24 de febrero de 2016, recurso 349/2014, se resume la doctrina jurisprudencial sobre la simulación en el ámbito tributario, destacándose las siguientes pautas:

1- La esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada; puede ser absoluta -cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa -cuando «tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes»-.

2- Para determinar cuál es la convención realmente celebrada por las partes, deberá analizarse cada caso concreto, atendiendo a las reglas de interpretación de los artículos 1281 a 1289 del Código Civil.

3- En el ámbito fiscal, las operaciones han de tratarse contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido. Lo relevante es descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente, que dote de real entidad al fenómeno económico que se pretendía ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito.

4- Para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación: i) declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes; ii) finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria (...); y iii) prueba suficiente, subrayando que la *causa simulanda* debe acreditarla la Administración.

5- La simulación tiene un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales. En la medida en que la simulación supone ocultación y la existencia de un negocio jurídico aparente, para llegar a la convicción de su existencia suele acudir a las llamadas prueba indirectas (indiciaria y de presunciones).

6- En la simulación relativa, se trata de determinar cuál es la causa real del negocio, pues si ésta no coincide con la del negocio realizado, debe considerarse al mismo aparente o simulado y aplicar las consecuencias jurídicas que se deriven del negocio real o disimulado.

En definitiva, debe atenderse a la «razón eficiente o determinante por la que un negocio jurídico se realiza, es decir, el propósito práctico o empírico que a través del negocio tratan de obtener las partes».

En la STS de 6 de octubre de 2010, recurso 4549/2005, el Tribunal Supremo enlaza la simulación con la prueba de las presunciones, señalando que «dadas las grandes dificultades que encierra la prueba plena de la simulación en los negocios, por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, ello obliga, en la totalidad



de los casos, a deducir la simulación de la prueba indirecta de las presunciones, que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad».

En cuanto a la normativa aplicable, es preciso referirse a los siguientes artículos:

- El artículo 105.1 de la LGT:

«En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probarlos hechos constitutivos del mismo»

- El artículo 106.1 LGT:

«En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa».

- El artículo 108.2 LGT:

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

Con relación a la admisión del medio de prueba por presunciones, el artículo 386 de la LEC dispone que «a partir de un hecho admitido o probado, el Tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

Por lo tanto, para que pueda ser tenida en cuenta, la prueba indiciaria debe cumplir determinados requisitos: (i) debe partir de unos hechos básicos plenamente probados (art. 385.1 párrafo 2º) a los que se denominan indicios, para cuya acreditación puede utilizarse cualquier medio de prueba siempre que sea directo; (ii) entre tales hechos básicos y aquel que se trata de acreditar ha de existir un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano (una conexión causal razonable); (iii) el razonamiento por el que se deduce la certeza del hecho presunto debe incluirse en la resolución que, en consecuencia, tiene que motivar expresamente la apreciación de la presunción para que «se pueda controlar la razonabilidad de la inferencia» (SSTC 169/1986, de 22 de diciembre, FJ 2; 220/1998 de 16 de noviembre, FJ 4; 117/2000, de 5 de mayo, FJ 3; 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 4; 300/2005, de 21 de noviembre, FJ 3; 111/2008, de 22 de septiembre, FJ 3; 109/2009, de 11 de mayo, FJ 3; 70/2010, de 18 de octubre, FJ 3; 25/2011, de 14 de marzo, FJ 8, 128/2011, de 18 de julio, FJ 4; y 175/2012, de 15 de octubre, FJ 4).

En el mismo sentido, para el ámbito tributario, la STS de 5 de mayo de 2014, recurso 1511/2013.

CUARTO. - El supuesto de hecho examinado. Existencia de simulación.

Procede analizar a continuación los argumentos plasmados en el acta de la Inspección sobre la existencia de simulación, conclusión a la que se opondrá la parte recurrente por entender que los indicios recogidos en el Acuerdo de liquidación en ningún caso acreditarían la existencia de una simulación.

Analizando los distintos argumentos recogidos en la resolución administrativa, la Sala no puede sino confirmar lo dicho por la Inspección.

Son múltiples los indicios apuntados en el acta de liquidación, suficientemente motivados y acreditados, a juicio de la Sala, y que damos aquí por reproducidos. De toda la exposición recogida en el acta y transcrita en la resolución del TEARM recurrida, resumida en esta sentencia en el primer fundamento, se concluye que ha existido simulación en el contrato suscrito entre el Club Atlético de Madrid y el Agente de Jugadores Carlos Jesús, destinada a aparentar que los servicios entre el Agente y el Club para la negociación, contratación y renovación del jugador de fútbol Hilario se prestaban al Atlético de Madrid, cuando realmente los servicios se prestaban por el Agente al jugador.

Son relevantes para determinar que el Agente tenía una relación con el jugador y que realmente representaba sus intereses, las circunstancias acreditadas, a saber: D. Carlos Jesús es un conocido Agente de futbolistas, que representa principalmente a jugadores procedentes del fútbol belga, como es el caso del actor, conocido jugador de fútbol profesional, nacido en Ixelles (Bélgica); en noticias de prensa se identifica a D. Carlos Jesús como agente de D. Hilario, e incluso aquel habla en nombre del jugador sobre las opciones de futuro en su carrera (página web de "Transfermarkt", en el medio francés "planete-asm.fr", en el medio "foot-mediterraneen.forumactif.com", en el diario "mundodeportivo.com", twitter de "Off the Record", en el medio "estoesatleti.es", en el medio "goal.com,etc.); el establecimiento de cláusulas de indemnidad en los contratos en las que el agente asume compromisos en nombre del jugador; y que D. Carlos Jesús era el Agente del

recurrente cuando se materializó el traspaso desde el Mónaco al Atlético de Madrid, cuando el jugador renovó con este mismo Club, cuando se materializó el traspaso desde el Atlético de Madrid al fútbol chino, y en esta última etapa del jugador en el fútbol chino.

En consecuencia, parece razonable deducir que, dado que todas estas informaciones públicas prueban de forma clara e inequívoca que D. Carlos Jesús ha sido y sigue siendo el Agente de Hilario, y que vela por sus intereses en las negociaciones que afectan al jugador, ya sean traspasos, contrataciones o renovaciones, la intervención de D. Carlos Jesús en los contratos suscritos con el Atlético de Madrid, solamente pueda explicarse en el marco de esa relación privilegiada que tiene con el jugador. Considerando por ello que los servicios han sido realmente prestados por el Agente al Jugador, y los pagos que el Club Atlético de Madrid ha efectuado a ese Agente a través de la sociedad TANGUILLO han sido pagos efectuados por cuenta del Jugador.

Por ello esos pagos, en la medida que son exigibles por el Agente serán rentas satisfechas por el Club al Jugador.

Por último, este *modus operandi* puede obedecer a más objetivo que, en el caso del jugador, declarar menores rendimientos del trabajo.

En definitiva, la prueba recopilada por la Inspección acredita la existencia de simulación, siendo que, como señala la resolución recurrida, es una potestad administrativa, que no una obligación, la tendente a regularizar la situación de otros intervinientes, como el caso del Club o del Agente.

QUINTO. - Renta de fuente española. Retenciones.

En este apartado la recurrente sostiene que, en la hipótesis que la comisión del Agente sea renta atribuible al recurrente, no podría en ningún caso considerarse obtenida en territorio español y, por tanto, no debe ser sometida al IRNR porque, cuando el agente llevó a cabo su labor de intermediación, el jugador estaba vinculado al A.S. Mónaco, entidad no residente en España.

Además, el actor tendría derecho a deducir la retención no practicada por el Club en virtud de lo dispuesto en el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

Según el artículo 8 del TRLIRNR referido a la Individualización de rentas:

A los contribuyentes personas físicas les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sobre individualización de rentas.

Según el artículo 11. Individualización de rentas, de la LIRPF:

1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.

(...)

Por su parte, el artículo 13.1 .c) del TRLIRNR establece que:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

c) Los rendimientos del trabajo:

1º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

(...)"

Este motivo de impugnación debe ser desestimado porque se ha acreditado que, aun cuando las retribuciones se pagaron por el club al agente, en realidad el club pagaba los servicios al agente por cuenta del jugador, dado que el agente estaba prestando un servicio a este; con lo que las cantidades satisfechas por el club al agente o representante deben considerarse retribuciones monetarias del **futbolista** como rendimientos del trabajo, que no fueron sometidos a retención a cuenta del IRNR y que tampoco fueron declarados por el jugador en el IRNR. Por lo que procede imputar al jugador como un mayor rendimiento de trabajo en España la cantidad satisfecha y exigir al obligado tributario las retenciones no practicadas.

A la misma conclusión se llega en la STS de 27 de octubre de 2023 (rec. 248/2022) afirmándose que «en el marco de un procedimiento de regularización motivado por la apreciación de la existencia de simulación y en la



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, no puede admitirse la deducibilidad por parte del obligado al pago del IRPF de unas retenciones que no fueron practicadas por las sociedades pagadoras.».

Se argumenta que «no puede admitirse al obligado principal deducir unas retenciones que surgen de una renta que había sido ocultada, articulando la simulación a través de una sociedad de la que es socio al 50% y administrador solidario, en los que la falta de retención se debe a la forma en que ha sido articulada la operación y al asentimiento o conformidad tanto del retenedor como del perceptor, como lo demuestra el hecho de que la renta que permanecía "oculta" solo sale a la luz con la actuación inspectora. Todo ello, sin perjuicio, en su caso, de las responsabilidades que se pudieran derivar del incumplimiento de la obligación accesoria, lo que resulta jurídicamente irrelevante para modificar la obligación tributaria principal, que exclusivamente corresponde a la parte recurrida en esta casación.

En definitiva, la regularización se produce dentro de los cauces propios de la obligación principal que había de depurarse, siendo el examinado un supuesto ajeno al regulado en el artículo 99.5 LIRPF ».

SEXTO. - Sobre la sanción: la culpabilidad y la motivación del acuerdo sancionador. Posición de la Sala.

En cuanto a la sanción se aduce que se han visto cercenados el derecho de defensa y a la presunción de inocencia en la medida en que el Acuerdo de liquidación y el Acuerdo sancionador fueron dictados el mismo día (16 de abril de 2019). También se invoca la ausencia de culpabilidad y falta de motivación, y que la calificación de la conducta del recurrente por la Inspección como meramente negligente excluye la simulación de acuerdo con la doctrina jurisprudencial.

Sobre la primera alegación cabe señalar que ningún precepto ni la jurisprudencia exigen que no se resuelva el expediente referente a la sanción hasta que no se resuelva la liquidación y, por tanto, pudiéndose tramitar y resolver ambos procedimientos de forma independiente es posible, como en el caso, que se dicten las resoluciones, de liquidación y sancionadora, en el mismo día sin que por ello se produzca automáticamente, por este solo hecho, conculcación de los derechos que la parte invoca; conculcación que, por otra parte, no concreta en qué ha consistido.

La STS de 23 de julio de 2020 (Rec. 1993/2019) declara:

"... no existe ningún inconveniente en que se inicie el procedimiento sancionador mientras se instruye el de aplicación de los tributos. Porque, de la misma manera que es posible iniciar e instruir un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública -en el que se aplican con toda su fuerza o vigor, sin matices, los derechos del artículo 24.2 CE - sin necesidad de que se haya liquidado ni cuantificado la deuda tributaria presuntamente defraudada -proceso que puede acabar perfectamente con una sentencia absolutoria-, cabe iniciar un procedimiento sancionador sin haber "confirmado" -por emplear el mismo término que la parte recurrida- previamente la comisión inequívoca de una infracción tributaria.

Puede aceptarse, en definitiva, en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la máxima de que sin liquidación no hay sanción, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador"

En cuanto a la falta del elemento subjetivo, conviene comenzar recordando que la Administración, por exigencias del derecho constitucional a la presunción de inocencia, debe, en el ejercicio de su potestad sancionadora, acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, tanto el objetivo como el subjetivo-la culpabilidad del infractor-.

Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia tiene plena aplicación en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, y 45/1997, de 11 de marzo), lo que garantiza " el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad" (STC 212/1990, de 20 de diciembre), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, 14/1997, de 28 de enero, 209/1999, de 29 de noviembre, y 33/2000, de 14 de febrero).

La STC 164/2005, de 20 de junio estableció: " como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril, `no existe ... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias' y "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente" (FJ 4). La STC 74/2022, de 14 de junio, ha reiterado que " el principio de culpabilidad, tal y como



se entiende en la jurisprudencia constitucional, proscribida la responsabilidad objetiva o sin culpa, exigiendo no solo la autoría de la acción o de la omisión sancionables, sino también la necesidad de determinar la presencia de dolo o imprudencia" [FJ 3 C)].

La culpabilidad no puede basarse en generalidades, tampoco puede realizarse por exclusión, es decir, por la afirmación de que su conducta es culpable porque no existe una interpretación razonable o porque no se aprecia una causa de exclusión de la culpabilidad; en definitiva, la culpabilidad ha de justificarse en relación con el caso concreto.

Admitir otra postura equivaldría a aceptar la responsabilidad por el mero resultado, una responsabilidad objetiva proscribida por nuestro ordenamiento jurídico pues, constatada la comisión de una conducta que pudiera incardinarse en un tipo infractor, la consecuencia automática sería la imposición de la sanción, olvidando que la infracción exige la concurrencia de un elemento subjetivo y que sobre ello recae la obligación de la Administración de exponer las razones que le llevan a considerar punible esta conducta.

No es al sancionado a quien corresponde acreditar su inocencia sino al órgano sancionador probar la culpabilidad de aquél, la cual no puede deducirse por una simple relación de hechos sin una individualización al caso concreto.

El Tribunal Supremo es categórico en esta exigencia y en las consecuencias de la falta de motivación. Así, en la Sentencia de 15 de enero de 2009 (recurso 4744/2004) expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), "es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, "la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia" [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que "no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia" [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

Especialmente ilustrativa resulta la Sentencia de la Sala Tercera, sección 2ª, del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2013 (recurso 2661/2012) en la que se resume la jurisprudencia plasmada en las sentencias de esa Sala de las de 6 y 27 de junio, 18 y 29 de septiembre y 6 de noviembre de 2008, y 18 de abril de 2011: " En estas sentencias se recoge en síntesis la siguiente doctrina: a) que la carga de la prueba y de la motivación corresponde a la Administración, b) que el acuerdo sancionador debe justificar específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, c) que la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, d) que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión, e) que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, f) que en aquellos casos en que la Administración no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque éste no ha explicado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando de ese modo las exigencias del principio de presunción de inocencia, g) que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de responsabilidad, h) que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas por los Tribunales Económicos Administrativos, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria".



En el caso, conviene comenzar señalando que la jurisprudencia constante del Tribunal Supremo ha reiterado " la simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos -tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años-, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición (inconciliable con la simulación)" [SSTS de 3 de junio de 2021 (Recurso: 5391/2019) y 9 de junio de 2022 (Recurso: 5747/2020), con cita de las SSTS de 21 de septiembre y 20 de octubre de 2020, (recursos de casación nº 3130/2017 y 4786/2018)].

Procede también reiterar que los hechos revelados en el procedimiento inspector, de los que se ha dado cuenta más arriba y en los que se funda la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario, no han sido en modo alguno desvirtuados en el presente recurso contencioso-administrativo. Tampoco se han aportado razones o argumentos en que pueda asentarse alguna causa de exclusión de la culpabilidad a título de dolo, al que, con claridad, apunta la Inspección. En este sentido, se habla de una conducta "conducta evidentemente consciente y deliberada" del obligado tributario.

A juicio de la Sala, la resolución sancionadora está debidamente motivada, pues se justifica de manera específica el contenido y circunstancias de la conducta del obligado tributario de los que infiere la existencia de la culpabilidad, a título de dolo: la actuación del agente/representante del jugador de fútbol en el contrato celebrado con el Club; que el jugador era conocedor de tal circunstancia y que el pago realizado en 2015 por el club al agente lo fue en su nombre y por su cuenta; que de no mediar la intervención de la Inspección, se habría beneficiado improcedentemente de no presentar la preceptiva declaración del IRNR ocultando declarar las rentas inmobiliarias imputadas por la propiedad de unos inmuebles en Marbella y los ingresos correspondientes a los pagos efectuados a su agente por el Atlético de Madrid, etc. No se trata de expresiones o consideraciones genéricas o estereotipadas, sino ajustadas al caso concreto y que valoran las circunstancias específicas de la infracción imputada, todo ello en relación con los concretos hechos que se imputan.

Todo ello nos lleva a confirmar el juicio efectuado al respecto por la Administración en el acto sancionador recurrido, no apreciándose la incongruencia que se denuncia.

Al haberse rechazado todos los motivos esgrimidos por la parte demandante, procede, en consecuencia, desestimar el recurso contencioso-administrativo.

SÉPTIMO. - Costas procesales.

Las costas del recurso se imponen a la parte demandante, dada la desestimación del mismo, con base en el art. 139 de la LJCA.

En uso de la facultad reconocida en el apartado 4 de este artículo, atendida la índole del litigio, se ha fijado por la Sala el criterio de establecer como cantidad máxima a reclamar a la parte condenada en costas por los conceptos de honorarios de Abogado y derechos de Procurador la de 2.000 euros más el IVA correspondiente.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por Dña. Ana Rayón Castilla, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de D. Hilario contra la resolución identificada en el fundamento jurídico primero, que se confirma por ser ajustada a Derecho.

Se condena al pago de las costas causadas en el presente recurso a la parte demandante con la limitación que respecto de su cuantía se ha realizado en el último fundamento de derecho.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.