

# AUDIENCIA NACIONAL

## Sala de lo Contencioso-Administrativo SECCIÓN SEGUNDA

**Núm. de Recurso:** 0000695/2015  
**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO  
**Núm. Registro General:** 06187/2015  
**Demandante:** VILLARREAL CLUB DE FÚTBOL, S.A,D  
**Procurador:** D<sup>a</sup> MARÍA RODRÍGUEZ PUYOL  
**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL  
**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilma. Sra.:** D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

### SENTENCIA N<sup>o</sup>:

**Ilmo. Sr. Presidente:**  
D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA  
D<sup>a</sup>. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a ocho de septiembre de dos mil diecisiete.

**Visto** el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **VILLARREAL CLUB DE FÚTBOL, S.A,D.**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> María Rodríguez Puyol, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015**, relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicio 2005, siendo la cuantía del presente recurso de 2.555.471.65 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por VILLARREAL CLUB DE FÚTBOL, S.A.D., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> María Rodríguez Puyol, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015, solicitando a la Sala, dicte Sentencia estimando el recurso contencioso administrativo, y anulando la Resolución recurrida y por extensión los acuerdos de liquidación.

**SEGUNDO:** Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, imponiendo las costas al actor.

**TERCERO:** No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día siete de septiembre de dos mil diecisiete, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

**CUARTO:** En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

**PRIMERO:** Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015, que estima en parte la reclamación interpuesta por la hoy recurrente.

La controversia planteada ante esta Sala, se circunscribe, tal como se expone en la demanda:

*“Y quedaron, por consiguiente, como cuestiones desestimadas por la citada resolución —y ahora impugnadas- las siguientes:*

*1º) La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para liquidar las retenciones a cuenta del IRPF y del IRNR de los periodos comprendidos entre enero y agosto de 2005.*

*2º) En el expediente relativo a la regularización de las retenciones del IRPF:*

*a) Cantidades abonadas en el ejercicio 2005 a la sociedad LAZARIO GMBH, supuestamente por la adquisición de los derechos económicos del jugador don CONSTANTIN GALCA.*

b) Pagos realizados a las sociedades PLAY INTERNACIONAL BV y QUADRIS BV, en concepto de intermediación en la cesión del futbolista don JUAN ROMAN RIQUELME por el FC BARCELONA, y en la posterior adquisición definitiva de los derechos federativos del jugador.

3º) En el expediente relativo a la regularización de las retenciones del IRNR:

a) Pagos derivados de la factura no 132 de fecha 12 de julio de 2005, abonada a don Marcelo Open por pago de tasas y derechos de transferencia del jugador BARBOSA, por cuenta y orden del Club Atlético Bantfield, por importe de 120.000 dólares USA.

b) Las rentas satisfechas a la sociedad TRINOS, con ocasión del traspaso de los jugadores:

-URRUABARRENA, pagos a partir febrero de 2005.

-FIGUEROA, del Club Deportivo Social Cruz Azul A.C. al Villarreal, consistentes en pagarés de 50.000 euros abonados a partir del 2005.

-BATAGLIA, en los años 2005-2006.

c) Pagos abonados a las entidades UKENEL y SULBER con ocasión de la cesión y traspaso de jugadores a los que se hace referencia en el informe de la Inspección y abonados con posterioridad al ejercicio 2004, declarado prescrito.

d) Pagos realizados a la sociedad PLAY INTERNACIONAL B V, en concepto de intermediación en la contratación del futbolista don DIEGO FORLÁN, cuyos vencimientos se efectúan en el año 2005-2006 y 2007.”

Delimitado el ámbito de la controversia, entraremos en el análisis de la primera de las cuestiones planteadas, la relativa a la prescripción del derecho a liquidar la deuda objeto de autos.

**SEGUNDO:** El artículo 150 de la Ley 58/2003, en su redacción originaria, determina, en lo que ahora interesa:

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

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el

*obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.”*

El TEAC admitió que se había excedido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, y declaró prescrito el ejercicio 2004, pero no así el 2005 dado el momento en que fija el reinicio de la interrupción de la prescripción. Y, como veremos, en la determinación de este momento, radica la discrepancia entre las partes.

Veamos lo que afirma el TEAC respecto a la cuestión relativa a la superación del plazo de actuaciones inspectoras:

*“Que, en relación a esta cuestión, este Tribunal Central en resolución de fecha 22 de mayo de 2014, R.G.6222-11, ha resuelto respecto del mismo reclamante, en el ámbito de la misma actuación de comprobación, pero referida al Impuesto sobre el Valor Añadido que:*

*La entidad manifiesta que no resulta justificada la interrupción de las actuaciones entre los días 4 de noviembre de 2008 y 1 de julio de 2009 y sostiene el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, por lo que ha prescrito el derecho a liquidar el IVA correspondiente a todos los períodos del ejercicio 2004 así como de enero á julio de 2005. Argumenta la entidad reclamante que la fecha de inicio del período de interrupción justificada la fija la Inspección en el 4 de noviembre de 2008, momento en que se solicita la información a los debidos organismos, fijándose la fecha final del período el 1 de julio de 2009, sin explicar la razón de dicha fecha, que coincide con la diligencia extendida en esa misma fecha de comunicación de trámite de audiencia previo a la incoación de las actas. La reclamante continua sus alegaciones sosteniendo que, de las tres solicitudes de información solicitadas, dos han sido contestadas. Ahora bien, nada se dice en el acta ni en el acuerdo de liquidación en relación con las mismas, no resultando necesarias para efectuar la regularización practicada. Respecto a la no contestada se continua el procedimiento sin que llegue la información solicitada. No obstante lo anterior, sí se tienen en cuenta como período de interrupción justificada, a efectos de ampliar el plazo de actuaciones inspectoras en 239 días. Durante este período la Inspección ha proseguido solicitando información al contribuyente, que ha sido aportada diligentemente, con una relación Inspección-contribuyente muy intensa, puesta de manifiesto en las 14 diligencias incoadas en dicho período, diligencias nº 18 a 31. A juicio de la recurrente, la Inspección utiliza dicha petición de información para prolongar el plazo de duración del procedimiento. Por su parte, la Inspección hace constar en el expediente objeto de revisión que en el cómputo del plazo de duración debe atenderse a las siguientes circunstancias:*

<i>"Motivo de dilación/interrupción</i>	<i>Fecha inicio</i>	<i>Fecha fin</i>
<i>Solicitud informe autoridad extranjera</i>	<i>04/11/2008</i>	<i>01/07/2009</i>

*El día 4 de diciembre de 2008, se remitieron a las autoridades fiscales de los Países Bajos tres solicitudes de información relativas a las sociedades PLAY INTERNACIONAL, QUADRIS y LA REDONDA, habiéndose atendido las dos primeras. De modo que, a los efectos del cómputo de la duración de las actuaciones, del tiempo total transcurrido no se deben computar 239 días. (...)*

*TERCERO: De acuerdo con la documentación obrante en el expediente, las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada al obligado tributario el 5 de febrero de 2008, notificándose a la entidad recurrente el acuerdo de liquidación el 28 de septiembre de 2009, fechas éstas que no resultan controvertidas entre las partes. El litigio se sitúa en la interrupción justificada computada por la Inspección, desde el 4 de diciembre de 2008 al 1 de julio de 2009, por petición de información a autoridades extranjeras. La Administración actuante ha descontado 239 días por interrupción justificada derivada de la petición de información formulada a través del Equipo Central de Información a las autoridades de los Países Bajos.*

*La fecha de cómputo de inicio fue el 4 de diciembre de 2008, haciéndose constar en diligencia de fecha 12 de noviembre de 2008 lo siguiente: «Se pone de manifiesto ante el compareciente que con fecha 4-11-2008 se ha remitido a las autoridades tributarias de otro Estado una solicitud de informe sobre determinadas operaciones realizadas por sociedades que han facturado al contribuyente por servicios relacionados con la contratación de jugadores. Lo que se comunica a efectos de lo previsto en el artículo 103. a) del nuevo Reglamento de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria».*

*Asimismo, obran en el expediente administrativo las solicitudes de información.*

*La fecha final del cómputo es el 1 de julio de 2009. En relación con esta cuestión sostiene la entidad reclamante que dicha fecha se establece sin dar la Administración explicación alguna al respecto, haciéndola coincidir con la diligencia de la misma fecha en que se comunica el trámite de audiencia previo a la incoación de las actas.*

*En diligencia de fecha 1 de julio de 2009 se hace constar lo siguiente al respecto:*

*'2.- (...) De los tres requerimientos de información formulados a la autoridad fiscal de los Países Bajos, dos fueron atendidos y recibida la contestación por los servicios centrales de la AEAT, el día 20-1-2009, en concreto, los relacionados con las sociedades holandesas QUADRIS BV y PLAY INTERNACIONAL BV. En cambio, el tercer requerimiento, relativo a la sociedad LA REDONDA referente a su vez al jugador Mariano Barbosa, formulado en la misma fecha queda a fecha de hoy pendiente de atender. A pesar de ello, se da por concluida la interrupción justificada de las actuaciones que la emisión de dichos requerimientos produjo'. (...)*

*CUARTO: De acuerdo con lo expuesto, los datos que obran en el expediente en relación al periodo de interrupción justificada son los siguientes:*

*- Diligencia n° 18 de fecha 12 de noviembre de 2008, en la que se comunica al obligado tributario en relación con la interrupción justificada del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, que con fecha 4 de noviembre de 2008 se ha remitido, a través del equipo Central de Información, solicitud específica de información a las autoridades tributarias de Países Bajos.*

*- Diligencia n° 31 de fecha 1 de julio de 2009, la Inspección pone en conocimiento de la entidad que, de los tres requerimientos de información formulados, dos fueron atendidos mientras que el tercero está pendiente de atender, dando por concluida la interrupción justificada de las actuaciones.*

*- Entre las diligencias n° 18 y 31 se expiden 12 diligencias, en las que se hace constar por parte de la Inspección que el objeto de la visita consiste en continuar las actuaciones de comprobación e investigación, solicitando diversa documentación al obligado tributario.*

*Constatados los hechos anteriores, se concluye que en el presente caso la Administración, al referirse al periodo de interrupción justificada en las diligencias extendidas y en el acuerdo de liquidación, no ha indicado que los datos solicitados a*

*Holanda fuesen esenciales para la investigación o qué ésta no pudiese continuar sin constancia de ellos. (...)*

*Así las cosas, en tanto corresponde a la Administración acreditar que no pudo actuar con normalidad desde una perspectiva material para poder hablar de una interrupción justificada de las actuaciones, acreditación que como se ha señalado no ha tenido lugar en el presente caso, a juicio de este Tribunal Económico-Administrativo Central no se puede considerar automáticamente que toda petición de datos constituya una interrupción justificada de las actuaciones. En definitiva, en el presente caso, la Inspección actuante no justifica el contenido ni la naturaleza de la información recibida y no recibida, ni su incidencia en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras ni en la regularización practicada, computando automáticamente dicho tiempo como interrupción justificada sin que se justifique tal interrupción.*

*A la vista de las circunstancias concurrentes, este Tribunal considera que no se justificó de forma adecuada que la petición de información a otros Estados miembros constituía interrupción justificada. (...)*

*No resultando ajustado a derecho el período de interrupción justificada computado por la Administración, resulta que las actuaciones inspectoras, iniciadas el 5 de febrero de 2008 y finalizadas el 28 de septiembre de 2009, no han finalizado en el plazo de los doce meses que señala el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria, de modo que se ha excedido el plazo previsto al efecto. La fecha límite para concluir las actuaciones inspectoras era el 5 de febrero de 2009 y el acuerdo de liquidación fue notificado el 28 de septiembre de 2009."*

Sobre estos razonamientos la coincidencia entre la Administración y la recurrente es sustancial, salvo por el matiz que se introduce en la demanda y que esta Sala comparte:

*"Sin embargo, esta parte discrepa de las conclusiones de la resolución del TEAC por dos razones básicamente.*

*1º) Porque existen dos peticiones de información que sí se recibieron de las Administraciones extranjeras, de modo que deben computarse las mismas como interrupciones justificadas, y no, por el contrario, la tercera petición, cuya documentación solicitada no fue recibida.*

*En consecuencia, no se puede computar como interrupción justificada del procedimiento la citada petición de información que no se recibió.*

*Por el contrario, respecto de las otras dos peticiones de información que sí se recibieron por la Inspección, nada se opone por esta parte a que se consideren interrupciones justificadas del procedimiento, de manera que la interrupción justificada sería desde el 4 de noviembre de 2008, fecha en que las peticiones se solicitaron, hasta el 20 de enero de 2009, fecha en la que se recibieron, con lo que tendríamos un periodo de interrupción justificada de 77 días. En consecuencia, como el procedimiento se inició el 5 de febrero de 2008, el plazo de doce meses concluiría el 22 de abril de 2009, esto es, doce meses hasta el 4 de febrero de 2009 más 77 días de interrupción justificada."*

Esta discrepancia, no obstante, es irrelevante para la resolución de la cuestión examinada, pues computando las interrupciones injustificadas en la forma en que lo hace la actora, también se produciría la superación del plazo de 12 meses para la realización de las actuaciones inspectoras.

El problema primordial que debemos resolver en relación a la cuestión de la prescripción, es el momento en que se reinicia su interrupción, y, en este aspecto, es donde observamos una discrepancia radical entre las posiciones de las partes.

El TEAC sostiene en su Resolución lo siguiente:

*“En el presente caso, el plazo para el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación es de 12 meses, como ha sido expuesto en el fundamento de derecho previo, plazo que ha sido rebasado por el órgano inspector ampliamente, de modo que, como señala el artículo transcrito, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.*

*Conforme a dicho precepto, no se considera interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo de los doce meses, entendiéndose interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con conocimiento formal del interesado con posterioridad a la finalización del plazo de doce meses. En el presente expediente se ha de considerar interrumpida la prescripción con fecha 18 de febrero de 2009, momento en que se extiende por el órgano inspector la diligencia nº 26. (...)”*

Por su parte el recurrente afirma en la demanda, tras señalar que, en cualquier caso, no podría entenderse reanudada la interrupción de la prescripción, con la diligencia 30:

*“2º) De otro, porque la fecha en que se entiende producida la interrupción del plazo de prescripción, una vez transcurrido el plazo de doce meses más las interrupciones justificadas, debe situarse, no en la posterior diligencia nº 30 de 27 de abril de 2009, sino en la fecha en que se dictó el acuerdo de liquidación, esto es, el 25 de septiembre de 2009, siguiendo el criterio sentado por la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de julio de 2011 (Sala CA, JT/2011/738), pues la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no debe tener la capacidad interruptiva de la prescripción y que es necesario para producir dicho efecto una actuación formal de la Inspección poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de actuaciones, tras el transcurso del plazo máximo de doce meses.”*

La solución al presente problema se centra en determinar la aptitud de actuaciones posteriores a la superación del plazo de 12 de meses, para la interrupción de las actuaciones.

Esta cuestión ha sido objeto de examen y resolución por el Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de marzo de 2015, RC 4074/2013, en los siguientes términos:

*“Pues bien, en la Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2013 (recurso de casación número 4532/2011 ), en supuesto bajo la vigencia de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y artículo 31 quater del Reglamento de Inspección de 1986 -añadido por Real Decreto 136/2000-, se dejó sentado el criterio de que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tenía la capacidad interruptiva que defendía la Administración del Estado, teniéndola, en cambio una actuación formal de la Inspección, tras el transcurso del plazo de doce meses, poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de actuaciones.*

*Esta interpretación, después recogida en la Sentencia de 6 de marzo de 2014 (recurso de casación 6287/2011), ha de mantenerse a la luz del artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pues según dicho precepto, el incumplimiento del plazo de doce o veinticuatro meses (previsto en el apartado 1) no determina la caducidad del procedimiento "que continuará hasta su terminación", pero con la particularidad de que no se entenderá interrumpida la prescripción, si bien si se producirá la interrupción mediante reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.*

*Por lo expuesto, y como hemos anticipado, no podemos aceptar la alegación del Abogado del Estado, pues la Diligencia nº 12 de 2 de junio de 2009, solo se formalizó para reseñar la fecha de formalización de las Actas y no contenía acuerdo formal de reanudación de actuaciones."*

*La doctrina jurisprudencial expuesta es reiterada, en la sentencia de fecha 12 de julio de 2017, RC 1242/2017:*

*"Por lo que respecta a la interpretación del artículo 150.2 de la LGT que parece pretender el recurrente, en el presente caso, en la medida que la Inspección en ningún momento consideró haber incumplido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no practicó la comunicación a que hace referencia el citado artículo.*

*La Sala se ha pronunciado reiteradamente de manera contraria a la tesis defendida por el recurrente en su recurso de casación, destacando, entre otras, sus sentencias de 17, 23 de mayo y 23 de junio de 2016, existiendo una evidente identidad sustancial entre los supuestos analizados en las sentencias que acabamos de enunciar y el que es objeto del presente recurso.*

*La Sala, en su Sentencia de 23 de mayo de 2016, ha interpretado el citado artículo como sigue:*

*El precepto invocado no consagra, como parece entender el Abogado del Estado, que cualquier continuación del procedimiento inicial reanuda la prescripción interrumpida. Para que ello tenga lugar es preciso que el obligado tributario sea informado acerca de los periodos y conceptos que van a ser objeto del nuevo procedimiento.*

*Es decir, la ley parte del hecho de que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos. Por eso, la reanudación de la prescripción exigía que se comunique al destinatario «los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse». Sin esa comunicación no se reinicia la prescripción.*

*Con posterioridad, en la Sentencia de 23 de junio de 2016, la Sala concluyó como sigue:*

*De la referida sentencia se deduce que era necesario en este caso un acuerdo formal de reanudación de actuaciones para poder interrumpir la prescripción relativa al concepto impositivo examinado, acuerdo formal que no tuvo lugar...*

*Por último, mención especial merece la Sentencia de 17 de mayo de 2016, en la que la Sala resolvió que:*

*En cualquier caso, el motivo no puede prosperar, ante el criterio de la Sala de que sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción.*



*Es decir, para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras tenga efectos interruptivos deben cumplirse una serie de requisitos: 1) dictar un acuerdo formal de reanudación 2) poner de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos y 3) indicar los objetos y periodos a los que irá referido el nuevo procedimiento.”*

La doctrina expuesta, parte de la idea de la unicidad del procedimiento inspector, y, por ello, una vez superado el plazo, cualquier actuación en el seno de las actuaciones inspectoras adolecen del mismo defecto, son actuaciones que exceden del plazo de 12 o 24 meses y por ello sin aptitud para interrumpir la prescripción del derecho a liquidar la deuda.

Por tal razón el Tribunal Supremo exige un acuerdo formal de reanudación de las actuaciones inspectoras, con los requisitos de un acuerdo de iniciación (ello resulta de la referencia a *supuesto en el que el obligado tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse*); porque en realidad se trata de un acuerdo semejante al de inicio del procedimiento inspector, única forma en que puede entenderse cumplido el requisito previsto en el Acuerdo 150. 2 a) de la Ley 58/2003 de *reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado*.

No es, por tanto, suficiente una diligencia inspectora para que se inicie una nueva interrupción de la prescripción, pues tal diligencia no reúne los requisitos para ser entendida como un acuerdo de reanudación formal de las actuaciones, pues la misma no contiene ni los conceptos ni los periodos inspeccionados, como exige el Tribunal Supremo en una interpretación finalista del precepto que nos ocupa.

En resumen, una diligencia inspectora no es más que una nueva actuación en el seno de un procedimiento inspector que ha excedido el plazo previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, y, por ello, no subsana el defecto de extemporaneidad del procedimiento a efectos de interrupción de la prescripción.

Desde estas premisas debemos examinar las diligencias que se practicaron en el procedimiento inspector, con posterioridad a rebasar el plazo de 12 meses.

El TEAC afirma que la diligencia de 18 de febrero de 2009 interrumpió, nuevamente, la prescripción. Ahora bien, dicha diligencia (folios 309 y 310 del expediente), no implica una reanudación formal de actuaciones inspectoras con los requerimientos exigidos por la jurisprudencia. En esta diligencia se deja constancia de la presentación de un escrito en el que se contestan las cuestiones formuladas por la inspección en la anterior comparecencia y se contiene un nuevo requerimiento de documentos.

No se trata, pues, de un documento en el que se reanuden las actuaciones inspectoras con conocimiento formal del interesado, sino de una diligencia más en el seno de un procedimiento que ha excedido el plazo legalmente previsto para las actuaciones inspectoras.

La diligencia de 27 de abril de 2009 (folios 319 y 320 del expediente), que en el cómputo del recurrente es la siguiente al día en que se excedió el plazo legalmente previsto para la realización de actuaciones inspectoras, tampoco cumple los requisitos anteriormente señalados. La diligencia deja constancia de la aportación de determinados documentos por la interesada, y se acuerda la suspensión de la actuación hasta el 11 de mayo de 2009.

Pues bien, ninguna de estas diligencias, ni ninguna otra practicada con posterioridad al cumplimiento del plazo legal, contiene un acuerdo de reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado, por ello, ninguna diligencia

practicada en las actuaciones inspectoras ha tenido aptitud para interrumpir la prescripción, al haberse superado el plazo previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, sin que se haya producido un acto de reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del sujeto pasivo.

Llegados a este punto, debemos señalar el acto con aptitud para interrumpir la prescripción, tras la superación del límite temporal establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003. Este no puede ser otro que la notificación del acuerdo de liquidación, pues constituye un acto sustantivo en el que se ejerce el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, como nos recuerda la sentencia de 19 de julio de 2017, RC 1322/2017:

*“En segundo lugar, no siendo ya la dilación imputable al contribuyente, las actuaciones inspectoras han superado el plazo normal de los doce meses que señala el art. 150.1. de la LGT en su redacción originaria. Por lo que procede aplicar los efectos previstos en el apartado 2º: Privar de efectos interruptivos a todas las actuaciones efectuadas y hasta la reanudación que en este caso tuvo lugar con la notificación del acuerdo de liquidación, el 13 de julio de 2011, tomando en este punto la fecha que sostiene la sentencia. Y a dicha fecha, 13 de julio de 2011, ya habían transcurridos el plazo cuatrienal de prescripción que establecen tanto el art. 66.a) de la LGT, para la acción para comprobar como el art. 189.2 del mismo texto, para la acción de sancionar.”*

Así las cosas, la notificación del Acuerdo de liquidación se produce el 28 de septiembre de 2009, siendo tal fecha en la que se produce el primer acto interruptivo de la prescripción.

Pues bien, el artículo 15.1 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, en su redacción originaria, determina:

*“1. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes deberán presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, ante el órgano competente de la Administración tributaria, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta efectuados que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro.”*

Quiere ello decir que el dies a quo para el computo del plazo de prescripción para la acción liquidatoria por el concepto de IRNR, es el 21 de abril, 21 julio, 21 octubre de 2005 y 21 enero de 2006, respecto de los trimestres anteriores. Por lo tanto, el 28 de septiembre de 2009, se había excedido el plazo de cuatro años para la prescripción de la acción liquidatoria conforme a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 58/2003.

Este mismo criterio temporal es aplicable a las retenciones por IRPF (artículo 106 del RD 1775/2004).

La conclusión es que la deuda liquidada objeto del presente recurso se ha extinguido por prescripción de la acción administrativa para liquidar respecto a los periodos de enero a junio de 2005.

**TERCERO:** La segunda cuestión planteada en la demanda es la relativa a la calificación como rendimientos del trabajo del jugador GALCA de las cantidades satisfechas a la sociedad LAZARIO GMBH.

Esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo, entre otras en su sentencia de 24 de septiembre de 2012, RC 3025/10, en la que se afirma:

*“Segundo.—Para resolver el único motivo de casación invocado debemos comenzar diciendo (a) que la Sala de instancia no cuestiona que la titularidad del derecho federativo la ostente el club o la sociedad anónima deportiva correspondiente, todo lo más añade que puede tenerla el deportista que haya formalizado contrato con ellos (FJ 10.º), y (b) que tampoco considera ilícito presumir que los destinatarios reales de los pagos efectuados por el «Salamanca SAD» pudieran ser los propios futbolistas (FJ 11.º).*

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

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

*Y en este planteamiento hemos de darle la razón. El curso normal es que los derechos federativos permanezcan en la titularidad del club que contrata al jugador o que los ceda a otro club, con consentimiento del deportista, quien, además, tiene*

derecho a recibir el 15 por 100 del importe de la operación. Cuando el flujo económico sale de este circuito e interviene una compañía foránea, que nada tiene que ver con el club que ha contratado al futbolista, se presume que constituye una forma de retribuir a este último, salvo que se demuestre que los pagos tienen su causa en una relación distinta.

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

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

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

Esta doctrina se reitera en la sentencia de 24 de marzo de 2014, RC 3827/2010.

La calificación realizada por la Administración en relación a las sumas percibidas por el jugador es correcta, pues tras requerir en varias ocasiones al sujeto pasivo para que acreditase la naturaleza de tales pagos, no aportó elemento probatorio alguno que desvirtuase la calificación realizada por la Administración de unos pagos que, dadas las circunstancias concurrentes, no podían tener otra causa que la retribución del trabajo personal en el seno de una relación laboral.

Ahora bien, según describe el TEAC los pagos que nos ocupan, lo son:

“Concretamente en los períodos comprobados en los que el futbolista ya no trabajaba para el VILLARREAL CF SAD, se pagaron 6 mensualidades de 65.000 euros cada una correspondientes a los períodos de julio a diciembre de 2004; otras cinco mensualidades de 65.000 euros cada una correspondientes a los períodos de enero a mayo de 2005 y una última mensualidad de 35.000 euros en junio de 2005, cantidades que son inferiores a las acordadas en el contrato inicial de 2001, y que se pactaron en la negociación de la rescisión del contrato con el jugador.”

Por lo tanto, siendo el último pago efectuado en junio de 2005, la obligación de ingreso viene referida al mes de julio, los veinte primeros días, y, como hemos señalado antes, el derecho a liquidar deudas tributarias ha prescrito en relación a los meses de enero a junio de 2005. Por tal razón esta deuda se encuentra prescrita.

**CUARTO:** La tercera cuestión planteada en la demanda se refiere a la simulación relativa en los contratos de intermediación de PLAY INTERNATIONAL y QUADRIS en la cesión temporal y definitiva del jugador Riquelme.

Las operaciones que nos ocupan, las describe el TEAC del siguiente modo:

*“Respecto a los pagos a PLAY INTERNACIONAL BV.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Con independencia de la naturaleza jurídica de esta operación, todos los pagos descritos por el TEAC son anteriores al mes de junio de 2005, por lo que el derecho a liquidar la deuda tributaria ha prescrito.

A continuación, analizaremos la operación relativa a QUADRIS BV. La describe el TEAC del siguiente modo:

*“- El 1/0712005, D. JUAN ROMÁN RIQUELME y el VILLARREAL CF SAD firmaron contrato de trabajo con vigencia hasta 30/06/2009.*

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

- *La información facilitada por las autoridades holandesas pone de manifiesto las relaciones entre QUADRIS BV y PLAY INTERNACIONAL BV, en cuanto los conceptos facturados son similares, intermediación en la contratación del jugador, y se ha actuado con una operativa similar, pues las cantidades pagadas por el VILLARREAL CF SAD a QUADRIS BV también se transmiten a la cuenta en Suiza*

de la sociedad *BALENO*, donde a causa del secreto bancario no se puede seguir otros posibles destinos posteriores de los fondos,

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

No se aportan documentos o informes que acrediten la realidad de los trabajos y gestiones prestados, en definitiva, por *QUADRIS*.

En la demanda se resume de forma precisa la posición de la Administración tributaria respecto de estos pagos: son dos los elementos simulados, cada uno de los cuales por sí sólo es requisito inexcusable de la regularización practicada:

- 1.- La causa, que es el pago de retribuciones del trabajo, bajo la apariencia de servicios de intermediación en la contratación de un futbolista.
- 2.- Y uno de los sujetos del contrato, que no serían las sociedades contratantes, sino el propio futbolista.

La demanda centra su defensa en cuestionar la base probatoria de las conclusiones a las que llega la Administración.

Lo cierto es que se encuentra acreditado que los pagos se realizan en el seno de una relación laboral, que el receptor del pago es una entidad cuyas gestiones e intermediación no resulta acreditada y que el contribuyente no ha aclarado nada respecto de los servicios de intermediación prestados a pesar del requerimiento expreso de la Inspección. Encontrándose los pagos realizados en el seno de una contratación que origina una relación laboral, y no acreditando el sujeto pasivo otra causa de los mismos, responde a las reglas de la lógica afirmar, como hace la Administración tributaria, que tales pagos responden a la retribución del trabajo personal del jugador. Y estas conclusiones no han sido desvirtuadas por la actora en la forma requerida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo a la que antes nos hemos referido.

Frente a la ausencia de concreción de los servicios prestados, que sería la causa del pago a la entidad, una certificación de ella señalando que el futbolista no participa directa o indirecta en el capital social ni ejerce cargo de dirección, no es suficiente para desvirtuar los hechos probados de que el pago no corresponde a una real prestación de servicios, que se efectúa en el seno de una contratación que tiene por objeto la prestación de servicios del jugador y que responde a una relación laboral que es precisamente el objeto de la operación.

Dado que estos pagos son posteriores a julio de 2005, el derecho a liquidar la deuda tributaria que a ellos afecta, no ha prescrito.

**QUINTO:** La siguiente cuestión es la relativa al pago en concepto de tasas y derechos de transferencia realizado a Marcelo Open y la aplicación de la LIRNR.

Los pagos que analizamos son descritos por el TEAC en la siguiente forma:

*“Primeramente, ha de analizarse las que se refieren a los pagos realizados por el Villarreal a D. Marcelo Open, abogado residente en Argentina, en relación con la contratación del jugador MARIANO BARBOSA del Club Atlético Banfield. Dicho*

*abogado emite una factura al Villarreal, en fecha 12 de julio de 2005, por importe de 120.000 dólares USA, en la que se hace constar que se emite en ^ concepto del pago de tasas y derechos de transferencia así como que actúa por cuenta y orden del Club Atlético Bandfield.(pag.8.071 del expediente).*

*En relación a dicho pago, procede analizar si tal cantidad lo ha sido en concepto de tasas relacionadas con el traspaso del jugador desde Argentina, según se hace constar en la factura; o si de lo contrario son honorarios por servicios profesionales, que estarían sujetos a retención tal y como ha regularizado la inspección en el acuerdo de liquidación.”*

La Administración requirió al sujeto pasivo para que aportase justificantes que acrediten que MARCELO OPEN actúa por cuenta y orden del Club Atlético Bandfield en relación con la factura recibida del mismo de fecha 12-7-2005 y que acrediten las tasas y derechos pagados y justificar el importe de dichos derechos y tasas.

En la contestación de la actora a tal requerimiento, afirmó no disponer de los justificantes que acrediten el pago de las mencionadas tasas, señalando que el Sr. Marcelo Open actúa únicamente como pagador de las tasas y derechos que cobra la FEDERACIÓN ARGENTINA DE FÚTBOL en cualquier traspaso.

Frente a ello, el TEAC recuerda que la FIFA, en su Reglamento aprobado el 18 de diciembre de 2004, establece en el artículo 9 la gratuidad del certificado de transferencia internacional.

La Administración no niega que la adquisición de los derechos que nos ocupan puede implicar una serie de gastos accesorios, pero estos gastos deben estar acreditados no bastando con una mera factura emitida en fecha 12-07-2005 por el Sr. Marcelo Open que según dice está "actuando por cuenta y orden del Club Atlético Bandfield", en concepto de pago de tasas y derechos de transferencia por importe de 120.000 dólares, pues tales tasas y derechos no se han acreditado.

La conclusión que alcanza la Administración es que, siendo el Sr. Open un profesional independiente (abogado), la factura responde al pago por sus servicios profesionales, y ello porque, de una parte, no se concretan las tasas y derechos de transferencia del jugador a los que se dicen que corresponde la factura y, de otra parte, porque el reglamento FIFA que regula la transferencia de jugadores aprobado por el comité ejecutivo de la FIFA el 18/12/2004, dispone en su artículo 9 la gratuidad del certificado de transferencia.

No se trata, como se afirma en la demanda, de que no exista contrato escrito, lo que ocurre es que no se acreditan las tasas y derechos que se dicen retribuir, y no resulta indicio racional de su existencia en la medida en que el certificado de transferencia es gratuito.

Se señala en la demanda que en el contrato por el que LA REDONDA adquiere los derechos del jugador (folios 8.228 a 8.231 del expediente), la estipulación TERCERA, establece que los gastos del traspaso serían soportados y pagados por el cesionario y expresamente señalaron lo siguiente: dichos gastos a modo de ejemplo involucran el porcentaje que corresponde al jugador por futuras transferencias, el pago de tasas que corresponden a la Asociación del Fútbol Argentino, Decreto 1212, pago a Futbolistas Argentinos Agremiados, pago de comisiones si existiesen y todo otro pago de tasa y/o tributo y o impuesto que existiere al tiempo de realizarse la transferencia definitiva y/o a préstamo del jugador aquí referenciado. Igualmente señala que, el contrato por el que el VILLARREAL adquiere los derechos del jugador (folios 8.226 a 8.227 del expediente), estipulación IX, se acuerda que el club se compromete a hacerse cargo del pago de las tasas e



impuestos correspondientes al libramiento de transferencia internacional al jugador, en el caso de que así procediera.

La Administración en ningún momento ha discutido la realidad de estas estipulaciones. El problema se centra en la falta de acreditación de las tasas y derechos que se dicen abonados en la factura en cuestión. No se concretan cuales sea esas tasa y derechos y la realidad de su abono. Por tal razón no puede admitirse que el pago corresponde a tasas y derechos no acreditados ni concretados. No se especifica ni la cuantía ni el pago a Futbolistas Argentinos Agremiados ni por impuestos a la Administración Federal de Ingresos Públicos ADIF.

La recurrente puede y debe exigir la justificación de pagos por tasas e impuestos que ella va a soportar en virtud de cláusulas contractuales, por lo que las afirmaciones contenidas en la demanda respecto a que no es parte en ningún caso en la obligación de pago de la tasa, no se corresponde a la realidad, en la medida en que, en virtud de contrato, viene obligada a tales pagos, y por ello puede exigir del intermediario su acreditación.

Por tales razones es correcta la aplicación del artículo 13.1.b) 2º del TRLIRNR y del artículo 14 del Convenio de Doble Imposición entre España y Argentina.

Dada la fecha de la factura, no se encuentra prescrita la acción administrativa por este concepto.

**SEXTO:** A continuación, analizaremos las cuestiones relativas a las retenciones exigidas al VILLARREAL CF por los pagos a las sociedades uruguayas TRINOS, SULBER y UKENEL por la negociación de los traspasos y renovaciones de contrato de los jugadores: Figueroa, Arruabarrena, Sebastián Bataglia, Tacchinardi y Soria.

La cuestión se centra en determinar si los servicios han sido prestados en territorio español o no, y, por lo tanto, si dichas rentas están o no sujetas a retención.

La Administración entiende que estos servicios han sido destinados a las actividades económicas realizadas por el VILLAREAL en territorio español, y que los jugadores realizan su actividad profesional en territorio español, que es donde residen y realizan sus entrenamientos, y participan en las competiciones deportivas; sin que pueda considerarse que las ocasionales participaciones en competiciones europeas puedan determinar que el VILLAREAL desarrolla su actividad fuera del territorio español, por lo que los referidos servicios prestados por las sociedades uruguayas deban considerarse prestados en territorio español, y sujetos a IRNR.

La Administración sostiene que, por aplicación, del artículo 13.1.b) 2º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes aprobado por Real Decreto 5/2004, de 5 de marzo, las rentas satisfechas a estas sociedades se consideran obtenidas en España.

El artículo 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece:

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

*a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.*

*(...)*

*b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:*

*1º Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero*

cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 por ciento del precio de adquisición de dichos elementos.

2.º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

(...)

2. No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:  
a) Los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos (...)"

La recurrente centra su discrepancia en la aplicación del 1º o 2º inciso del artículo 13.2 del RDL 5/2004, y, sostiene que el término "prestaciones de servicios", responde a la definición del arrendamiento de servicios del artículo 1.544 del Código Civil, según el cual en el arrendamiento de servicios, el arrendatario se obliga a prestar a la otra parte un servicio por precio cierto, ya que el RDL 5/2004 no ofrece un concepto del mencionado término; concluyendo que, toda vez que los contratos con las entidades uruguayas no son contratos de arrendamiento de servicios, caracterizados por ser de tracto sucesivo, sino contratos de comisión, de tracto único, a los mismos no les resulta de aplicación el punto de conexión del artículo 13.1. b) 2º del Texto Refundido.

El TEAC, por su parte explica la decisión de la Inspección del siguiente modo:

*“que la Inspección precisamente ha sometido a tributación las rentas pagadas por la reclamante, amparándose en el artículo 13.1.b), apartado 2, porque ha considerado que la actividad desarrollada en territorio español, es una prestación de servicios de carácter complejo, relacionada con actividades realizadas en territorio español, que comprende con carácter general la celebración de un espectáculo deportivo con todo lo dicha actividad conlleva.”*

No existe base legal para la afirmación actora. El contrato de arrendamiento de servicios no tiene entre sus características esenciales el ser de tracto sucesivo. Puede ser de tracto único. Lo esencial del arrendamiento de servicios es que es un contrato que tiene por objeto la prestación de servicios por precio cierto (sea un solo servicio y o varios y sea por un solo precio o por distintos precios siempre que sean ciertos).

El concepto "utilidad" no hace referencia al tracto único o sucesivo en la prestación de servicios, sino a que el beneficio que el servicio reporte al contratante se materialice en territorio español, pues esa utilización en el territorio español es el punto de conexión establecido en la norma.

Lo cierto es que las citadas entidades han prestado un servicio a la recurrente, y que tal servicio se ha prestado en territorio español, pues es el lugar donde los futbolistas desarrollan su actividad, por lo que es de aplicación el artículo 13.1.b) 2º del RDL 5/2004. La recurrente ha sido receptora de ese servicio y los ha abonado, por lo que la obligación de retener e ingresar le venía legalmente impuesta.

No es de aplicación el artículo 13.2 a) del RDL 5/2004, porque este precepto contempla un caso concreto, compraventas internacionales de mercancías, que no es el que nos ocupa.

**SÉPTIMO:** La última de las cuestiones planteadas en la demanda, es la relativa a contrato de intermediación de PLAY INTERNACIONAL en la contratación del jugador Diego Forlán.

El TEAC describe la operación en los siguientes términos:

*“Obra en el expediente copia del contrato de 28/08/2004, suscrito con PLAY INTERNACIONAL BV, en el que se dice que esta sociedad holandesa ha prestado un servicio de intermediación o colaboración en la adquisición de los derechos federativos del jugador al Manchester United. A cambio del, servicio, el VILLARREAL CF SAD reconoce que ha de pagar 750.000 euros a la sociedad. (...)*

*Dado que D. Diego Forlán ha ejercitado la opción del artículo 9.5 del TRLIRPF para tributar por el IRNR, las cantidades satisfechas en los diferentes pagos aplazados debieron someterse a una retención del 25%, vigente los ejercicios 2004 a 2006, y del 24% en el ejercicio 2007 conforme a lo dispuesto en el artículo 25.1 a) del TRLIRNR, aunque la renta se cobrara utilizando una sociedad interpuesta. (...)*

*Son hechos probados derivados del expediente los siguientes:*

*--El día 28 de agosto de 2004 el VILLARREAL CF SAD y PLAY INTERNACIONAL BV, cuyo objeto social es la explotación comercial de los derechos de futbolistas profesionales, firman contrato por el que se reconoce una deuda del primero con la segunda de 730.000 euros por su intermediación en la adquisición de los derechos del jugador D. Diego Forlán del Manchester United.*

*--Unos días antes, concretamente el 20 de agosto de 2004, el VILLARREAL CF SAD ya había firmado con el Manchester United un contrato de adquisición de los derechos federativos del jugador, y tres días después de esa fecha, el 23 de agosto de 2004 un contrato de trabajo con el propio jugador, luego ampliado en fechas 21/01/2005 y 10/07/2006. En estos contratos firmaba como agente del jugador D. Daniel Blotnicoff.*

*--El agente FIFA, D. Daniel Blotnicoff, que interviene en el contrato de trabajo es el mismo agente del jugador Riquelme. (...)*

*En virtud de la información recibida de las autoridades fiscales holandesas del contenido del Registro holandés PLAY INTERNACIONAL BV se observa que ésta no tiene por objeto social la intermediación en los traspasos de jugadores, sin embargo, su actividad si es la gestión de derechos de imagen de deportistas, derechos que no dejan de ser otra forma de retribución de los jugadores profesionales. Además, según información, de las cuentas bancarias, también facilitada por las autoridades fiscales holandesas, PLAY INTERNACIONAL BV, a los pocos días de recibir los fondos del Villarreal CF los transfiere, descontando aproximadamente un 2,5%, a cuentas bancarias en Suiza de la sociedad BALENO residente en BELICE, por lo que debido a la regulación del secreto bancario suizo no ha sido posible conocer el destino último de esos fondos. En dichos extractos bancarios figura la expresión "Royalties Forlán" cuando PLAY INTERNACIONAL BV realiza las transferencias a las cuentas suizas.”*

Ya decíamos que las sentencias del Tribunal Supremo, de 24 de septiembre de 2012, RC 3025/10 y de 24 de marzo de 2014, RC 3827/2010, declaraban que, cuando el flujo económico sale de este circuito (el club que ostenta los derechos

federativos y el que los adquiere), e interviene una compañía foránea, que nada tiene que ver con el club que ha contratado al futbolista, se presume que constituye una forma de retribuir a este último, salvo que se demuestre que los pagos tienen su causa en una relación distinta. Siendo así, le correspondía al club de fútbol acreditar que, pese a ello, la cesión retribuida a una entidad ajena al club o a cualquier otro de los derechos económicos derivados de los federativos no constituía una forma de retribuir el trabajo personal del deportista.

La cuestión que analizamos ahora es sustancialmente idéntica a la que se planteaba respecto a la contratación del Sr. Riquelme.

También en este caso, son dos los elementos simulados, cada uno de los cuales por sí sólo es requisito inexcusable de la regularización practicada:

1.- La causa, que es el pago de retribuciones del trabajo, bajo la apariencia de servicios de intermediación en la contratación de un futbolista.

2.- Y uno de los sujetos del contrato, que no serían las sociedades contratantes, sino el propio futbolista.

Y también la demanda centra su defensa en cuestionar la base probatoria de las conclusiones a las que llega la Administración.

Por tal razón, ahora debemos realizar las mismas reflexiones anteriores, respecto de la misma operativa. Se encuentra acreditado que los pagos se realizan en el seno de una relación laboral, que el perceptor del pago es una entidad cuyas gestiones e intermediación no resulta acreditada y que el contribuyente no ha aclarado nada respecto de los servicios de intermediación prestados a pesar del requerimiento expreso de la Inspección.

Encontrándose los pagos realizados en el seno de una contratación que origina una relación laboral, y no acreditando el sujeto pasivo otra causa de los mismos, responde a las reglas de la lógica afirmar, como hace la Administración tributaria, que tales pagos responden a la retribución del trabajo personal del jugador.

Frente a la ausencia de concreción de los servicios prestados, que sería la causa del pago a la entidad, una certificación de ella señalando que el futbolista no participa directa o indirecta en el capital social ni ejerce cargo de dirección, no es suficiente para desvirtuar los hechos probados de que el pago no corresponde a una real prestación de servicios, que se efectúa en el seno de una contratación que tiene por objeto la prestación de servicios del jugador y que responde a una relación laboral que es precisamente el objeto de la operación.

Por último, debemos resaltar que, respecto de este concepto es aplicable lo dicho anteriormente sobre la prescripción del derecho a liquidar de la Administración.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso.

**OCTAVO:** No procede imposición especial de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria parcial, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

**VISTOS** los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

## FALLAMOS

Que **estimando parcialmente** el recurso contencioso administrativo interpuesto **VILLARREAL CLUB DE FÚTBOL, S.A.D.**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> María Rodríguez Puyol, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015**, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los periodos comprendidos de enero a junio de dos mil cinco, y en consecuencia **debemos anularla** y la **anulamos** en tal extremo, **declarando** la extinción de la deuda correspondiente a tales periodos por prescripción, **confirmándola** en sus restantes pronunciamientos, sin expresa imposición de costas, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El Confidencial