

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/06815/2020/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **24/07/2023**

**Asunto:**

Ley General Tributaria. Criterios de graduación de las sanciones tributarias. Cálculo del perjuicio económico para la Hacienda pública. Aplicación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 11/04/2023, recurso de casación núm. 7272/2021.

**Criterio:**

En aplicación de la STS de 11/04/2023, recurso de casación núm. 7272/2021, a los efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de las sanciones previsto en el artículo 187.1.b) de la Ley General Tributaria, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados.

Reitera criterio de 29-05-2023, RG 9336/2021.

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT  
187.1.b)

**Conceptos:**

Cuotas  
Graduación de las sanciones  
Perjuicio para la Hacienda Pública  
Sanciones tributarias

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

FECHA: 24 de julio de 2023

RECURSO: 00-06815-2020

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 17/11/2020 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 13/11/2020 contra la resolución dictada el 30/09/2020, en primera instancia, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana en las reclamaciones económico-administrativas 46-09181-2016 y 46-09210-2016 acumuladas, por la que se confirman los acuerdos, de liquidación provisional y de sanción asociada en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ejercicio 2013, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Cuantía: liquidación IRPF ejercicio 2013 de 268.187,35 euros (246.400,00 euros de cuota y el resto de intereses de demora).

SEGUNDO.- Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por los órganos de la Inspección Regional de ..., en fecha 08/07/2016 se dictó acuerdo de liquidación provisional con número de referencia A23...1 en relación con el tributo y periodo indicados, en el que se hizo constar que:

a) El obligado tributario, jugador de fútbol profesional, había presentado autoliquidación, en régimen de tributación conjunta con su esposa, por el IRPF ejercicio 2013.

b) Las actuaciones se iniciaron mediante comunicación de inicio notificada en fecha 13/05/2016 con alcance parcial, limitado a la comprobación de las retribuciones obtenidas de **XZ** Club de Fútbol SAD (...).

c) En el ejercicio anterior al que ahora nos ocupa (2012), **XZ** C.F. imputó al obligado tributario, tanto en la declaración - resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta (modelo 190) como en el certificado de retenciones emitido, unas rentas por importe de 659.145,46 euros consideradas exentas de tributación. Dicha cantidad se correspondía con la indemnización que le correspondía al obligado tributario con motivo del cese de su relación laboral con el Club de Fútbol (acaecido en fecha .../2012), de acuerdo con el calendario señalado de vencimiento de los diferentes pagarés que tendría lugar a lo largo de los ejercicios 2012 y 2013.

Por su parte, el obligado tributario tampoco incluyó entre sus rendimientos las cuantías satisfechas por este concepto por el Club de Fútbol, considerándolos exentos en virtud de lo señalado en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

d) Sin embargo, en el curso de la comprobación, tras la valoración conjunta de los indicios recabados, la Inspección consideró acreditado que la cantidad satisfecha en concepto de indemnización, constituía una retribución del trabajo personal no exenta, ya que derivaba de un acuerdo o pacto de conveniencia entre las partes y no de una decisión unilateral del Club.

Por ello, de conformidad con el artículo 14.1.a) LIRPF y atendiendo al vencimiento de los distintos pagarés mediante los que se abonó la indemnización, se consideró que la parte de la renta correspondiente al pago que resultaba exigible (o reclamable) en 2012 (219.145,46 euros) debía imputarse a dicho periodo impositivo mientras que la parte de la renta correspondiente al pago que resultaba exigible (o reclamable) en 2013 (440.000,00 euros) debía imputarse al 2013.

Por lo tanto, en lo que ahora nos ocupa (liquidación ejercicio 2013) la regularización inspectora consistió en incrementar los rendimientos del trabajo y en consecuencia la base imponible general declarada en el 2013 en 440.000,00 euros.

TERCERO.- Trayendo causa de los hechos descritos, en la misma fecha 08/07/2016 se dictó acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, por importe de 184.800,00 euros, por la comisión de una infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, LGT.

CUARTO.- Disconforme con los acuerdos anteriores correspondientes al ejercicio 2013, de liquidación y de resolución del procedimiento sancionador, el obligado tributario interpuso frente a los mismos sendas reclamaciones económico-administrativas dirigidas al TEAR de la Comunidad Valenciana, que se tramitaron respectivamente con números 46-09181-2016 y 46-09210-2016.

En fecha 30/09/2020, el TEAR desestimó las citadas reclamaciones acumuladas, confirmando la liquidación practicada por la Inspección y la sanción asociada a la misma.

Frente a la resolución del TEAR, notificada en fecha 14/10/2020 al reclamante, éste interpuso el presente recurso de alzada ante este TEAC, al que se asignó RG 00-06815-2020. En el propio escrito de interposición, el recurrente formuló cuantas alegaciones entendié que convenían a su derecho y solicitó la anulación del acto impugnado así como la práctica de una prueba consistente en requerir a la AEAT una certificación en la que acreditase si había llevado a cabo actuaciones inspectoras en relación con la obligación de retener correspondiente a la entidad **XZ** CF SAD, ejercicio 2013.

QUINTO.- Por otra parte, debe señalarse que el resultado de la comprobación inspectora de la situación tributaria del interesado, en lo que se refiere al ejercicio 2012, dio lugar a otro acuerdo de liquidación provisional (dictado también en fecha 08/07/2016), conteniendo una regularización en los mismos términos que la que subyace en el presente recurso de alzada. En concreto, la Inspección procedió a incrementar los rendimientos del trabajo, y en consecuencia la base imponible general declarada en el 2012, en 219.145,46 euros, lo que arrojó una deuda tributaria por dicho ejercicio por importe de 134.703,08 euros.

Es de destacar que tanto la liquidación practicada por el ejercicio 2012 como el acuerdo sancionador asociado a la misma han sido confirmados, en única instancia, por el TEAR de la Comunidad Valenciana mediante resolución de fecha 30/09/2020 (reclamaciones números 46-09182-2016 y 46-09214-2016 respectivamente, que fueron resueltas de forma acumulada).

Asimismo, la resolución del TEAR ha sido confirmada, a su vez, por sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 3.ª del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana de fecha 30/09/2021 (recurso número 1485/2020).

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad a derecho de la resolución impugnada, atendidas las alegaciones que se formulan en el presente recurso, en el que tras realizar una exposición de los hechos, el interesado pretende la anulación de la resolución impugnada así como la práctica de una prueba documental (solicitud de un certificado a la AEAT). En particular, basa la impugnación en las siguientes cuestiones, en síntesis:

a) Prescripción del derecho a liquidar el IRPF 2013, al haber transcurrido más de cuatro años desde el día 03/10/2016, fecha de presentación del escrito de alegaciones en la primera instancia económico-administrativa, hasta el día 14/10/2020, fecha de notificación de la resolución del TEAR.

b) La indemnización percibida del Club de Fútbol reúne los requisitos del artículo 7.e) LIRPF para ser considerada exenta

c) Infracción del principio de personalidad de la pena, al haberse imputado al actor sanciones que corresponden al sujeto pasivo retenedor, XZ CF, ya que las actuaciones inspectoras debieron haberse iniciado, en primer lugar, respecto del mismo, al no haber prescrito en dicha fecha, el derecho a comprobar la obligación de retener por parte de la entidad.

d) Subsidiariamente, derecho a computar las retenciones que debieron haberle sido practicadas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 99.5 LIRPF y jurisprudencia del Tribunal Supremo

e) Subsidiariamente, procedente imputación al ejercicio 2012 de la totalidad de la indemnización, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.2.a) LIRPF, con la consiguiente reducción de la base imponible en el 40%.

TERCERO.- Como aspecto previo, debemos referirnos a la prueba documental solicitada por el recurrente en el escrito de interposición, que consiste en que este TEAC expida solicitud a la AEAT, para que certifique si inició o no actuaciones inspectoras en sede de la entidad XZ CF SAD ejercicio 2013, en relación con la obligación de retener sobre la indemnización satisfecha al obligado tributario.

La LGT, dispone en su artículo 236, apartado 4:

*"4. Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas"*

Asimismo, el artículo 57.1 del RGRVA establece:

*|Artículo 57. Pruebas e informes.*

*|1. El tribunal podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación, sin perjuicio de lo que decida en la resolución que ponga término a esta, ratificando su denegación o examinándolas directamente si ya estuviesen practicadas e incorporadas al expediente.*

*|El tribunal podrá ordenar posteriormente la práctica de las pruebas previamente denegadas.*

*|Las resoluciones del tribunal que acuerden o denieguen la práctica de las pruebas tendrán carácter de meros actos de trámite.*

En virtud de lo expuesto, este TEAC deniega la práctica de la prueba propuesta, por entender que obran en el expediente elementos de juicio suficientes para el conocimiento de los hechos sobre los que se ha de resolver.

CUARTO.- La primera cuestión que plantea el recurrente se refiere a que la inactividad del TEAR por un plazo superior a 4 años conlleva la prescripción de los actos impugnados ante el mismo. Así, recuerda que, desde el día en que se presentaron alegaciones en la puesta de manifiesto del expediente (03/10/2016) hasta la fecha en que se le notificó la resolución del TEAR (14/10/2016) han transcurrido más de 4 años, sin que los escritos de alegaciones posteriores al de 03/10/2016 tengan virtualidad interruptiva del plazo de prescripción. En este sentido, el recurrente razona que los escritos complementarios de alegaciones presentados en la primera instancia no pueden tener efecto interruptivo de la prescripción toda vez que el TEAR ha hecho caso omiso de los mismos, prescindiendo de tomarlos en consideración, por lo que deben considerarse como no presentados.

Del examen de la documentación que obra en el expediente se constata que, tras la presentación del escrito de fecha 03/10/2016, se sucedieron los siguientes escritos:

- escrito complementario de alegaciones de fecha 04/11/2016 donde solicita que se incorpore copia de la resolución del TEAC de 18/12/2008

- escrito de fecha 05/01/2017, donde amplía las alegaciones de fecha 03/10/2016

- escrito de 28/03/2017 denominado por el interesado complementario al de 03/10/2016, aportando resolución del TEAC de fecha 26 de junio de 2012

-escrito de fecha 31/07/2019 también complementario al de fecha 03/10/2016, aportando sentencia del Tribunal Supremo de fecha ... y ... de 2012, y ampliando las alegaciones respecto de la exención pretendida

- escrito de fecha 14/10/2019, denominado escrito complementario al presentado el 31/07/2019, aportando sentencias de la Sala de lo social del Tribunal Supremo y ampliando las alegaciones en relación con las indemnizaciones en caso de cese,

-escrito de fecha 16/12/2019, complementario del escrito presentado en fecha 14/10/2019 efectuando nuevas alegaciones al amparo de la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2019.

Asimismo, mediante acuerdo del Abogado del Estado - Secretario del TEAR de fecha 14/11/2016, se denegó la práctica de las pruebas complementarias solicitadas por el reclamante.

Así las cosas, nos encontramos con que con los escritos complementarios el obligado tributario sí presentó argumentaciones adicionales que deben tener virtualidad de alegaciones interruptivas, particularmente en lo que se refiere al contenido del escrito presentado en fecha 31/07/2019 en el que se amplían los motivos de alegación frente al rechazo de la exención pretendida. Esta circunstancia, con independencia de que el TEAR no haya acogido y aceptado la argumentación del obligado tributario y haya desestimado la reclamación, impide que pueda considerarse dicho escrito como no presentado y que pueda negársele, por lo tanto, efectos interruptivos del plazo de prescripción. Por lo tanto, procede rechazar la presente alegación.

Es más, esta misma conclusión ha sido alcanzada, ante idéntica alegación, por el TSJ de la Comunidad de Valencia tras analizar los hitos procedimentales seguidos en la reclamación número 46-09182-2016 (en la que se impugna la liquidación por IRPF ejercicio 2012) que se revelan exactos a los ahora examinados. Así, en la Sentencia de fecha 27/09/2021, se señala al respecto:

*(...) debiendo señalar entre todos ellos el escrito ya citado de fecha 31 de julio de 2019, donde formula un nuevo y primer motivo de oposición, consistente en la nulidad del acuerdo impugnado, dado que de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo en las sentencias de ...de 2012 y ...2012, la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del RD 1065/1985 debe considerarse exenta de tributación en el IRPF, conforme lo dispuesto en el artículo 9.º uni d) de la Ley 18/91 para el ejercicio 1998, y artículo 7 e) de la Ley 40/1998 para el ejercicio 1999, y lo mismo para los ejercicios 2012 y 2013, dada la identidad de redacción del precitado artículo de la Ley 40/98 y 7 e) de la Ley 35/2006, vigente en dichos años, motivo que no constaba en las alegaciones presentadas inicialmente, por lo que debe tener eficacia interruptiva de la prescripción.*

QUINTO.- Llegados aquí, nos encontramos con que todas las cuestiones ahora planteadas por el recurrente que incumben al acuerdo de liquidación (procedencia de la exención de los rendimientos y subsidiariamente, imputación temporal de los mismos y derecho a deducción de las retenciones que se hubieran debido practicar) han sido ya resueltas en el seno del recurso contencioso administrativo presentado ante el TSJ de la Comunidad Valenciana en relación con la liquidación gemela a la que ahora nos ocupa, que contiene la regularización, en los mismos términos y con idéntica fundamentación, atinente al ejercicio 2012. Es más, se aprecia una absoluta identidad entre los argumentos que en defensa de sus intereses el interesado hace valer en relación con el ejercicio 2012 en la vía contencioso-administrativa, y las alegaciones que presenta en esta vía económica administrativa en las que basa su pretensión de anulación del acuerdo practicado por el periodo de liquidación 2013.

Así las cosas, la cuestión de fondo del expediente se centra en determinar si la indemnización percibida por el deportista de XZ C.F. por despido improcedente se halla exenta en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 e) LIRPF, extremo pretendido por el obligado tributario que ni la Inspección ni el TEAR en primera instancia comparten.

Al tratarse de un aspecto acerca del cual ya existe un pronunciamiento judicial, que este TEAC comparte, cabe remitirse a lo señalado al efecto en la Sentencia del TSJ, en la que tras analizar y valorar los indicios recogidos en el curso de la comprobación inspectora, se alcanza la siguiente conclusión (a la vez que se rebaten todos los argumentos señalados por el interesado, idénticos a los planteados en el presente recurso de alzada):

*Cabe extraer, por tanto, la siguiente conclusión: no se trata de un despido o cese genuino, forzoso, en el que una de las partes ha quedado insuficientemente protegida, y entonces la norma tributaria acude a conceder un beneficio fiscal. La realidad del negocio realizado es otra: extinción de la relación laboral de mutuo acuerdo, con beneficio suficiente para ambas partes. Existiendo además, tal y como exige el artículo 108 de la LGT regulador de las presunciones en materia tributaria, un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano entre los hechos demostrados relatados anteriormente y esta conclusión obtenida por la Inspección. Conclusión que, por otra parte, no ha sido desvirtuada por el obligado tributario con la documentación aportada ni con ninguna otra admitida en derecho, correspondiéndole a él hacerlo en virtud del artículo 105 de la LGT .*

*En definitiva, el análisis de las circunstancias concurrentes en la extinción de la relación laboral que unida al obligado tributario con ..., lleva a la conclusión de que el importe de la cantidad satisfecha por el club al jugador ha resultado de un acuerdo entre las partes, y la calificación del pago como indemnización por despido no tiene otro objeto que la obtención de un beneficio fiscal, la exención del artículo 7.e) de la Ley del Impuesto , que beneficia a ambos intervinientes en perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública. ”]*

*Pues bien, frente tales conclusiones sostiene el actor que el TEAR ha eliminado algunos de los indicios señalados por la Inspección, como son las resoluciones administrativas y judiciales, en concreto la sentencia de la Audiencia Nacional de ... 2008, y del TS de ... 2012 pues entiende el actor que le dan la razón; el derecho del deportista a reclamar judicialmente, donde no se ha tenido en cuenta que el trabajador despedido a los tres días ya tenía otro trabajo, y la fecha de los pagarés entregados el ... de 2012, pero fechados el ... de 2012, lo que a juicio de la Inspección implica que hubo mutuo acuerdo antes del acto de conciliación, lo que no es cierto pues (...) ofreció al actor con anterioridad al acto de conciliación una indemnización de 660.000 euros que no fue aceptada por lo que al día siguiente de la recepción de la carta de despido presentó papeleta de conciliación, compareciendo ... con los pagares extendidos el día ... de 2012, con las mismas condiciones que en su momento le ofreció el CF pero presionando al actor, por lo que tuvo que optar por aceptar la indemnización o finalizar el acto sin avenencia e ir a la jurisdicción laboral, por lo que al haber firmado el ... de 2012 contrato con (...), afecto a su decisión que le informase tanto ... como su asesor de que la misma se hallaba exenta en el IRPF.*

*Respecto la cronología de los hechos refiere que una vez conocida la decisión de... de prescindir de sus servicios el actor dio instrucciones a su agente para que le buscara otro equipo, desconociendo el motivo por el que ... no procedió a su despido hasta el ... de 2012.*

*En cuanto al aspecto material y económico de la extinción laboral, señala que para dar validez a que ... obtuvo un beneficio como empresario, la Dependencia de Inspección tenía que haber acreditado que el ahorro obtenido por ... con el despido del actor (2.200.000 euros- 659.145,46 euros=1.540.854,54 euros) fue inferior a lo que ... pagó durante el año siguiente al jugador que le substituyó.*

*Sostiene en cuanto a la calificación del despido que si bien es cierto que en primer lugar se calificó como objetivo, posteriormente se calificó como improcedente, pues ... tuvo que acudir a la realidad ya que el despido era improcedente indemnizable.*

*Añade que la Inspección considera como presunción las publicaciones de la prensa especializada, pero transformando la posibilidad en una certeza sin aportar dato alguno.*

*Y en cuanto a la cuantía de la indemnización, sostiene que si bien el TEAR afirma que la cuantía de la indemnización es inferior a la que legalmente le correspondía, en caso de despido improcedente, dicha afirmación no es exacta, pues si bien la Inspección llega a la conclusión que siendo que el salario del actor según el contrato con ... es 200.000 euros por once mensualidades, si lo elevamos a computo anual y lo divide por doce, da una mensualidad de 183.333,33 euros, resultando un total de 733.333,33 euros como indemnización de dos mensualidades por cada uno de los dos años de trabajo, lo cierto es que el Convenio Colectivo para la actividad de Fútbol profesional de 21 de octubre de 2008, dispone que los conceptos salariales que constituyen la retribución de un futbolista profesional son prima de contratación, prima de partido, sueldo mensual, pagas extraordinarias, plus de antigüedad y derechos de explotación de imagen, señalando que tiene derecho a percibir además de doce sueldos mensuales, dos pagas extraordinarias por importe cada una de ellas de un sueldo mensual, lo que implica que la cuantía anual de las retribuciones de 2.200.000 euros, ha de dividirse entre 14 y no entre 12, resultando una mensualidad de 157.142,85 euros, que por 4 mensualidades es un total de 628.571,42 euros de indemnización. Concluye que si el importe de la indemnización satisfecha por el empleador no coincide con el importe legal y la diferencia es superior, debe aplicarse la exención hasta el importe del mínimo legal obligatorio y tributar por el exceso.*

*Pues bien, empezando por esta última alegación debemos recordar que el artículo 15.1 del RD 1006/1985, de 26 de junio, señala que " en caso de despido improcedente, sin readmisión, el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización que a falta de pacto se fijará judicialmente de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidas durante el último año, por año de servicio".*

*La aplicación del citado precepto determina que la alegación debe ser rechazada, pues al margen de los cálculos y las alegaciones efectuadas por la actora tal y como señala la Inspección la indemnización conforme el artículo 15 del RD 1006/1985 por el que se rigen las relaciones laborales de los deportistas profesionales, es de dos mensualidades por cada año de trabajo, y lo que consta en el expediente es que en el contrato del actor se estipula un salario de 200.000 euros por once mensualidades, como sueldo mensual, sin atender a los restantes conceptos pretendidos por el actor en el salario, por lo que el motivo debe ser rechazado.*

*Respecto los restantes argumentos sostiene el actor que ha rebatido los indicios de la Inspección en el escrito de alegaciones de 3 de octubre de 2016 ante el TEAR y este no le ha resuelto lo que determina la inexistencia de mutuo acuerdo entre las partes para la fijación de la cuantía de la indemnización, pretensión que debe ser rechazada pues ante los claros indicios de la Inspección, como son en especial la cronológica en el tiempo, pues el final de la temporada fue en ... de 2012, comunicándose el despido al actor de forma verbal, el ... de 2012, como despido objetivo por falta de rendimiento, pero mutándolo sin motivo alguno a improcedente en el acto de conciliación el de ... de 2012, y firmando el mismo un nuevo contrato con ... en fecha ... de ... de 2012, se pone de manifiesto como no se prescindió del actor nada más finalizar la temporada ante la existencia de negociaciones entre el club y el actor no materializándose el despido hasta que tuviese un nuevo equipo, acreditado la existencia de un mutuo acuerdo entre las partes, sin que resulten relevantes las restantes alegaciones del actor respecto la contratación de otro futbolista que le sustituyese lo que evidenciaba un gasto para ... o respecto las presiones para aceptar el despido improcedente, cuestiones no acreditadas, por lo que el motivo debe ser rechazado.*

*En último lugar y en relación con la alegación de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha ... de ... de 2019, casación .../2017, que refiere que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario, existe una indemnización mínima exenta del IRPF, doctrina que ha sido acogida por la Sala, no resulta de aplicación al presente supuesto al no encontrarnos ante la extinción de un contrato de alta dirección que se rigen por distinta normativa, tal y como ya hemos analizado en sentencia de esta Sala y Sección de fecha 3 de octubre de 2016, recurso 2310/2012, donde hemos dicho que no cabe extrapolar la doctrina que defiende el Tribunal Supremo en relación con el personal de alta dirección a la relación especial de los deportistas profesionales, pues aún siendo ambas relaciones laborales de carácter especial responden a situaciones diferentes.*

Por los mismos argumentos, este TEAC debe rechazar la procedencia de la exención que pretende el recurrente.

Subsidiariamente, el recurrente plantea que, en todo caso, correspondería al ejercicio 2012 la imputación de la totalidad de la indemnización, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.2.a) LIRPF, con la consiguiente reducción de la base imponible en el 40%.

También se trata de una cuestión que ha sido objeto de análisis y resolución en la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, en la que se ha dado cumplida respuesta a todas las alegaciones que ahora formula el recurrente, con una argumentación que este TEAC igualmente comparte:

*Pretende el actor que una vez calificado el cese de la actividad laboral como de mutuo acuerdo se le aplique la reducción del artículo 18.2 de la Ley del IRPF, del 40% al tratarse de ingresos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, partiendo de que el artículo 11.1 f) del Reglamento del Impuesto señala que se considerarán rendimientos del trabajo obtenidos de forma irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único periodo impositivo, las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, entendiéndose la Inspección que no se cumple el requisito ya que ... abonó la indemnización mediante 12 pagares nominativos por importe de 55.000 euros cada uno y fechas de vencimiento entre ... de 2012 y ... de 2013, teniendo el obligado derecho a exigir el cobro en la fecha de vencimiento, entendiéndose la Inspección que la parte de renta correspondiente al pago que resulta exigible reclamable en 2012 debe imputarse a este periodo de 2013 al 2013.*

*Frente a ello sostiene la actora que procede aplicar no el artículo 14.1 de la LIRPF, sino el artículo 14.2 de la misma Ley al entender que estamos ante una renta que no se ha satisfecho por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o cuantía, entendiéndose que los importes no satisfechos se imputaran al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza, motivo que debe ser rechazado por no encontrarnos ante una renta pendiente de una resolución judicial.*

En consecuencia, se trata de una alegación que este TEAC asimismo debe rechazar.

También subsidiariamente, el recurrente señala que, al practicar la liquidación, debió respetarse su derecho a computar las retenciones que debieron haberle sido practicadas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 99.5 LIRPF y jurisprudencia del Tribunal Supremo.

De nuevo se trata de una cuestión ya resuelta por el TSJ de la Comunidad Valenciana en relación con la liquidación de 2012, que señaló al respecto:

*Pues bien, el motivo debe ser rechazado pues tal y como ha señalado esta Sala de manera reiterada siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, ello tiene lugar cuando sea por causa imputable al retenedor, y así lo hemos dicho en la reciente sentencia de fecha 19 de enero de 2021, dictada en el recurso 1703/2019, donde hemos dicho:*

*|" Al respecto, el apartado 5 del artículo 99 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas*

*Físicas establece lo siguiente:*

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

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

*En este sentido, el derecho a la deducción de las retenciones nace en el momento en que las rentas se abonen o se satisfagan, sin perjuicio de que, si abonadas las rentas, las retenciones no se practican, o se practican a un importe inferior al debido, por causa imputable a la empresa pagadora, el perceptor de las rentas tendrá derecho a deducirse el importe de la retención."*

*No obstante alegar el actor la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de marzo de 2021, dictada en el recurso 8296/2019, que entiende la Sala no resulta de aplicación al presente supuesto, al carecer de identidad y al fijar como doctrina lo siguiente;*

*"Determinar si, un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Publica puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ostenta el 50 por 100 del capital de la persona o entidad pagadora y es administrador solidario de la misma".*

*Ha de responderse que "un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Publica puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas".*

En virtud de los mismos razonamientos señalados en la sentencia, que este TEAC consiera acertados, procede confirmar el acuerdo de liquidación que subyace en el presente recurso, al haber quedado desestimados todos los motivos de oposición planteados por el recurrente.

SEXTO.- Entrando en el análisis del acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, el recurrente alega infracción del principio de personalidad de la pena, al habersele imputado sanciones que corresponden al Club de Fútbol retenedor, **XZ** CF, ya que las actuaciones inspectoras debieron haberse iniciado, en primer lugar respecto del mismo, al no haber prescrito en dicha fecha el derecho a comprobar la obligación de retener por parte de la entidad.

Se trata de nuevo de una cuestión ya formulada por el interesado en el seno del recurso contencioso-administrativo presentado ante el TSJ de la Comunidad Valenciana en impugnación de la sanción correspondiente al ejercicio 2012. El TSJ ha resuelto esta alegación en relación con un expediente sancionador derivado de las mismas actuaciones de comprobación, cumple recordar la fundamentación, que este TEAC considera correcta:

*El motivo debe ser rechazado en la medida en que la sanción se impone al actor por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT en relación con las cantidades dejadas de ingresar el actor al considerar que la cantidad recibida de ... se trataba de una cantidad exenta del IRPF.*

Ninguna cuestión adicional plantea el recurrente específicamente en cuanto al acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, lo que impide a este TEAC pronunciarse de forma concreta al desconocer la causa de impugnación y los fundamentos con que apoya su pretensión anulatoria.

No obstante, en virtud de las funciones revisoras que la LGT otorga a este TEAC en su artículo 237, procede examinar la adecuación a derecho del acuerdo sancionador. Efectivamente, es criterio de este TEAC (entre otras, resolución de 12/06/2014 RG 00-05127-2012), que la falta de presentación del escrito de alegaciones no causa por sí misma la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, ni siquiera prejuzgar o determinar la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo, en todo caso, el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras que el ordenamiento le atribuye. Sin embargo, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, solo puede llegar a una resolución estimatoria cuando el conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido.

En este caso, tras examinar el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, se aprecia la concurrencia de todos los elementos necesarios para la imposición de las sanciones: tipicidad y culpabilidad debidamente acreditada y motivada, debiendo confirmarse lo señalado por el TEAR en este punto. Asimismo, se considera correcta la calificación señalada para la infracción cometida (grave, al ser la base de la sanción superior a 3.000 euros y existir ocultación).

Sin embargo, una vez confirmada la calificación de la infracción tributaria como grave, hemos de detenernos en la cuantificación realizada (75% sobre la base de la sanción): mínimo del 50% con incremento de 25 puntos porcentuales en atención al criterio de graduación de perjuicio económico previsto en el artículo 187.1.b) LGT, en los siguientes términos:

*"Artículo 187. Criterios de graduación de las sanciones tributarias.*

*1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:*

*(...)*

*b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.*

*El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:*

*1.º La base de la sanción; y*

*2.º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.*

*Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:*

*Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.*

*Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.*

*|Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.*

*|Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales".*

El perjuicio económico así definido se determina por el cociente entre la base de la sanción y la cuantía total que se hubiera debido ingresar en la autoliquidación correspondiente al obligado tributario, sin que en ninguna de estas magnitudes intervengan ingresos realizados por otros obligados tributarios.

Ahora bien, acerca del criterio de graduación del perjuicio económico para la Hacienda Pública, la reciente STS de 11/04/2023 (rec. nº. 7272/2021) ha señalado: *"A los efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de las sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados"*.

Tanto cuando se dictó el acuerdo sancionador como cuando se dictó la resolución del TEAR objeto del recurso de alzada que nos ocupa, no se había producido el pronunciamiento del TS señalado.

Así las cosas, este TEAC considera que, en el presente expediente, la aplicación del criterio jurisprudencial expuesto haría variar la graduación aplicada en el acuerdo sancionador, por lo que procede estimar en parte y anular el sanción para que sea sustituida por otra en la que la cuantificación se calcule de acuerdo con lo señalado por el TS.

Por todo lo expuesto, procede la estimación en parte del presente recurso de alzada, anulando la resolución del TEAR impugnada en el mismo en lo que atañe exclusivamente a la cuantificación de la sanción (en los términos indicados). En particular, queda confirmada la liquidación subyacente y anulada la sanción que debe ser sustituida por otra en la que el criterio de graduación económica se cuantifique de acuerdo con el criterio jurisprudencial expresado por el Tribunal Supremo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.