Roj: **SAN 5856/2021 - ECLI:ES:AN:2021:5856**

Id Cendoj: **28079230042021100678**
Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **4**
Fecha: **23/12/2021**
Nº de Recurso: **1131/2018**
Nº de Resolución:
Procedimiento: **Procedimiento ordinario**
Ponente: **MARIA ASUNCION SALVO TAMBO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0001131 /2018

Tipo de Recurso: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Núm. Registro General: **08900/2018**

Demandante: Ezequias

Procurador: **GLORIA MESSA TEICHMAN**

Demandado: **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: **Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO**

S E N T E N C I A Nº :

Ilma. Sra. Presidente:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

Dª. CARMEN ALVAREZ THEURER

Dª. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a veintitrés de diciembre de dos mil veintiuno.

La Sala ha visto los autos del recurso contencioso administrativo tramitado con el **número1131/2018**, interpuesto por **D. Ezequias** , representado por la Procuradora Dª Gloria Messa Teichman, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 18 de septiembre de 2018, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los períodos 2010 a 2012.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

1. La parte actora interpuso, en fecha 13 de diciembre de 2018, este recurso; admitido a trámite y reclamado el expediente, se le dio traslado para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo y forma mediante escrito presentado en fecha 22 de mayo de 2019; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

&q uot;... y, previa tramitación legal, dicte sentencia por la que, estimando íntegramente el recurso, declare:

1. La nulidad de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 18 de septiembre de 2018, desestimatoria de la reclamación económico administrativa interpuesta por esta parte.

2. La nulidad, igualmente, de los actos confirmados por esa resolución, Acuerdo de Liquidación A23 Num. Ref.: 72571862 sobre el IRPF, ejercicios 2010/11/12, y Acuerdo de resolución de expediente sancionadorA23 Num. Ref.: 77599585.

3. La condena en costas a la Administración. ."

2. Dado traslado al Abogado del Estado, éste contestó a la demanda mediante escrito presentado, en fecha 2 de julio de 2019, en el cual tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando dicte sentencia por la que se desestime el recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

3. Fijada la cuantía del procedimiento en 1.452.441,50 euros y recibido a prueba el procedimiento se practicó la que fue admitida, tras lo cual se presentaron por las partes escritos de conclusiones, quedando las actuaciones pendientes de señalamiento.

4. Finalmente, se señaló para votación y fallo el día 16 de diciembre de 2021, en que efectivamente se deliberó y votó.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción. Y ha sido **Ponente la Ilma. Sra. Dª María Asunción Salvo Tambo, Presidente de la Sección.**

FU NDAMENTOS DE DERECHO

1. Es objeto de recurso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 18 de septiembre de 2018, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los períodos 2010 a 2012, ambos inclusive. En concreto la reclamación, interpuesta en única instancia ante el TEAC, se dirigió contra los siguientes actos:

- Acuerdo de Liquidación, derivado de acta de disconformidad, por el IRPF de los ejercicios antedichos, siendo la cuantía total de 881.368,22 euros.

- Acuerdo Sancionador derivado de la referida liquidación y dictado en la misma fecha que el anterior, 30 de julio de 2015, por la misma Dependencia Regional de Inspección de Madrid, por el IRPF de los mismos ejercicios y cuantía de 571.073,28 euros.

2. Los aspectos controvertidos en vía económico-administrativa, y como luego se verá también en esta vía judicial, relativos a ambos dichos Acuerdos son los siguientes:

- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar y sancionar respecto del ejercicio 2010, al haberse superado el plazo máximo de duración del procedimiento de Inspección (cómputo indebido de determinadas dilaciones).

- La imputación al Sr. Ezequias como rendimientos del trabajo y de la actividad económico los pagos satisfechos por el Real Madrid Club de Fútbol a la entidad GESTIFUTE INTERNATIONAL LIMITED, por entender la Administración que se trataba de pagos realizados en nombre del Sr. Ezequias a su representante por su actividad de intermediación.

- La procedencia de la sanción impuesta.

3. Co mienza la resolución impugnada analizando, con carácter previo, la alegada prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2010 que se habría producido como consecuencia del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento de Inspección.

Después de señalar la normativa aplicable en materia del cómputo del plazo del procedimiento inspector vigente en el momento de los hechos (artículos 104 y 150 de la LGT), y tomando en consideración que el procedimiento en este caso fue iniciado en fecha 23 de julio de 2014 y finalizó el **30 de julio de 2015** con la notificación del acuerdo de liquidación, afirma que su duración ha sido de 12 meses y 7 días (372 días en

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

total). Y, tras analizar las concretas circunstancias del caso, llega a la conclusión de que de las dilaciones imputadas por la Inspección por un total de 306 días, una primera por falta de aportación de documentación (cuentas bancarias) 3/09/2014 a 3/10/2014 con un total de 30 días; y otra segunda, por falta de aportación de documentación (importes de derechos de imagen) del 3/10/2014 a 29/06/2015, de 269 días (un total de 306 días en concepto de dilaciones) de que no es posible computar esos períodos como dilación imputable al contribuyente a efectos del plazo del procedimiento en cuestión .

Sin embargo ,a continuación, en la resolución impugnada se considera que el **tercer período de dilación, de 7 días**, por causa de petición por parte del obligado tributario de ampliación del plazo para presentar alegaciones al acta, ha de incrementar en 7 días hábiles más el plazo ordinario del procedimiento de Inspección; de manera que, habiéndose iniciado el 23 de julio de 2014, al añadir los 7 días hábiles el plazo finalizaría el 30 de julio de 2015 y, por tanto, entiende el TEAC que el acuerdo de liquidación se notificó en plazo, rechazando en definitiva la prescripción alegada. Así se expresa la resolución impugnada:

"...- Consta en el Acuerdo de liquidación un tercer período de dilación, por 7 días por causa de petición por parte del obligado tributario de ampliación del plazo para presentar alegaciones al acta.

En efecto, firmada el acta de disconformidad el día 3 de julio de 2015, el interesado presentó el15 de julio un escrito solicitando la ampliación del plazo de alegaciones "por siete días hábiles". Y así el plazo, que hubiera finalizado el 21 de julio, quedó ampliado hasta el 29 de julio, habiéndose presentado finalmente las alegaciones el día 28.

Este período de ampliación del plazo constituye una dilación a computar en el plazo del procedimiento. Así lo señala el art. 104,c) RGAT:

~c)-La-concesión por la-Administración-de-la-ampliación de cualquier plazo así comol la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el dia siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar".

Y así lo ha reconocido la jurisprudencia, que considera que la dilación debe computarse por todo el período de ampliación, aunque el interesado no hubiera agotado el plazo para el ejercicio de su derecho. El Tribunal Supremo, en sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso de casación n° 485/2007) se ha pronunciado en los siguientes términos (FJ Tercero) (el subrayado es nuestro):

"B) La otra dilación es la de los 7 días de ampliación del plazo para presentar alegaciones al acta de disconformidad, que fue otorgado a la entidad recurrente por la Inspección. «BBVA» sostiene que se trata de una prórroga legal, de un derecho conferido por el ordenamiento jurídico, que debe considerarse en la fijación del plazo de doce meses establecido por el legislador.

B.1) Para empezar, hemos de precisar que no es incompatible el ejercicio de un derecho con la asunción de determinadas cargas. Conceptualmente son admisibles derechos subjetivos derivados o subordinados, cuyo ejercicio se condiciona a ciertas consecuencias que protegen otras titularidades coexistentes, basadas en relaciones jurídicas vinculadas. Por tanto, no es contrario a la naturaleza jurídica de un eventual derecho a la prórroga de un trámite -el de alegaciones del contribuyente al acta- en el procedimiento de inspección tributaria el que su ejercicio se subordine a la ampliación también del plazo de actuación válida y eficaz de la Inspección o, lo que es lo mismo, a que no se computen los días de la prórroga para determinar la duración de esa actuación administrativa

Dicho en otros términos, si ninguna norma expresa lleva a la conclusión que defiende la entidad recurrente, tampoco cabe invocar un principio inmanente al ordenamiento jurídico que haga imposible la dependencia del ejercicio de un derecho a determinadas exigencias o condicionamientos para hacerlo compatible con otras titularidades o situaciones jurídicas que también contempla y protege el ordenamiento jurídico. Así, en el presente caso, puede considerarse que los plazos (iniciales o ampliados) que resultan del artículo 29 de la Ley 1/1996 son los establecidos para la actuación de la Administración tributaria en el procedimiento de inspección, siempre que no se ejercite el eventual derecho a la ampliación de un trámite del inspeccionado y que si éste ejercita tal derecho, para restablecer las situaciones jurídicas contempladas en la norma, haya de excluirse del cómputo dicha ampliación para respetar la duración del periodo en que legalmente la actuación inspectora es interruptora de la prescripción.

(B.2) El plazo inicial de quince dias previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para presentar el escrito de alegaciones al acta de disconformidad ni es dilación ni es "imputable" a la Administración o a quien es objeto del procedimiento de inspección, pues constituye un plazo normativamente establecido con caràcter general que se integra por el articulo 29 de la Ley 1/1998 en el conjunto de las actuaciones, al establecer la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección. Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es

"imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su especifica solicitud. Y asi, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.

Dicho en otros términos, si no se produjera la referida corrección automática y entendiéramos que con la solicitud de la prórroga se está ejercitando un derecho absoluto e incondicionado llegaríamos a la conclusión de que la concreta duración del procedimiento de inspección, con eficacia interruptora de la prescripción, quedaría a la decisión del contribuyente".

Por tanto, en el presente caso hay que incrementar en 7 días hábiles más(u 8 naturales) el plazo ordinario del procedimiento. De forma que, habiéndose éste iniciado el 23 de julio de 2014, y debiendo finalizar por tanto en principio, de acuerdo con lo previsto en el art. 150 LGT, el 22 de julio de 2015 -según doctrina de este TEAC, rec 566/2014- o el mismo día 23 de julio -doctrina del Tribunal Supremo, rec 2659/2016, de 04/04/2017-, al añadir los 7 días hábiles a la primera de las fechas el plazo finalizaría el 30 de julio. Y como fue ese día 30 de julio (no el 31, como equivocadamente dice el interesado en sus alegaciones) el que tuvo lugar la notificación del Acuerdo de liquidación que dio fin al procedimiento, dicho Acuerdo se notificó en plazo, por lo que en definitiva no se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a comprobar el IRPF 2010 objeto de regularización."

4. En la demanda, al igual que se hiciera en vía económico-administrativa, se alega como primer motivo de recurso la prescripción del derecho de la Administración para liquidar e imponer sanciones respecto del ejercicio 2010, al haberse superado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección. Se razona al efecto que en el Acuerdo de Liquidación, la Inspección imputó como dilación por causa no imputable a la Administración, un total de 7 días por la ***"petición de aplazamiento de alegaciones"*** . Siendo así que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 102.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, las dilaciones por causa no imputable a la Administración se deben contar por días naturales y, por tanto, si se añaden los 7 días naturales el plazo habría finalizado el 29 de junio de 2015, por lo que cuando fue notificado el Acuerdo, el 30 de julio de 2015, se encontraría ya prescrito el derecho de terminar la deuda tributaria correspondiente al período 2010.

A mayor abundamiento, entiende el demandante que la dilación de 7 días naturales que la Inspección consideró como dilación no imputable a la Administración por la ampliación del plazo para formular alegaciones al acta, no se ajustaría a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, citando la STS de 30 de septiembre de 2019, teniendo en cuenta en este caso la ausencia de respuesta de la Inspección a la solicitud de ampliación del plazo presentada que, en definitiva, determinaría que la ampliación del plazo obtenida para formular alegaciones al acta no pueda ser entendida como tal dilación imputable al contribuyente y, por tanto, se habría producido la prescripción en relación con dicho concepto y ejercicio, lo que conllevaría la anulación del acuerdo de liquidación y sanción correspondientes.

El Abogado del Estado, en línea con las declaraciones del TEAC, considera los 7 días en cuestión deben computarse como dilación imputable al recurrente, al haber solicitado la ampliación del plazo de alegaciones al acta por 7días, teniendo en cuenta, además, que el artículo 91.4 del RD 1065/2007 establece un silencio positivo a tal petición de ampliación, por lo que ésta se produce ex lege ante la falta de respuesta, como ocurrió.

Añade el representante de la Administración que, a su vez, resulta irrelevante que el plazo para alegar se agotase en su totalidad o se alegase antes de cumplirse íntegramente.

Observa, también, que la petición la hizo el interesado por 7 días "hábiles", sin perjuicio de lo cual e incluso si se tratase de 7 días naturales la duración del procedimiento no habría quedado excedida, pues si el procedimiento debió concluir el 23 de julio de 2015, al añadir 7 días naturales se llega al día 30 de julio de 2015, cuando se notificó la liquidación, produciéndose el efecto establecido en el artículo 104 de la LGT y, en consecuencia, no se habría superado la duración legal.

5. Para resolver la cuestión suscitada ha de tenerse en cuenta que el artículo 150 LGT regula el plazo de las actuaciones inspectoras estableciendo que

"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 .

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia

atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice. Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho."

Por otro lado, el artículo 102.2 RGAT dispone, a los efectos del plazo de doce meses previsto en el apartado 1 del artículo 104 LGT, lo siguiente:

"Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todo o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodo objeto del procedimiento."

Por su parte, el artículo 104 RGAT desarrolla el concepto de dilaciones no imputables a la Administración disponiendo que deben considerarse como tales, entre otras:

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

6. La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso número 485/2007) recoge los criterios interpretativos que se deben utilizar para determinar la existencia o no de dilaciones imputables al obligado tributario. Estos criterios son los siguientes:

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

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

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

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

Estos mismos criterios son asumidos por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011, que declara:

"*... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento*".

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene que las diligencias con valor jurídico y eficacia interruptiva de la prescripción son aquellas que dan lugar al normal desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras y no tienen por finalidad evitar la prescripción y en las sentencias de 23/07/2012, recurso 1835/2010; de 13/11/2011, recurso 164/2007, de 6/04/2009, recurso 5678/2003 y de 19/07/2010, casación 3433/2006, ha establecido que tiene eficacia interruptiva de la prescripción, la actividad administrativa:1º que su finalidad sea liquidar o recaudar la deuda tributaria, 2º que tenga validez jurídica, 3º que se notifique y 4º que sea precisa en relación al concepto y periodo impositivo de que se trate.

El Alto Tribunal califica de diligencia argucia o irrelevante la meramente dilatoria para constatar hechos obvios o evidentes o para reiterar documentación o aquellas en las que la documentación solicitada no es necesaria o es superflua, (sentencias de 19/07/2010, casación 3433/2006; de 24/11/2011, casación 578/2009; de 22/03/2012, recurso 159/2009 y de 18/06/2012, casación 4397/2009).

Como viene reconociendo la jurisprudencia, cuya obviedad excusa su cita, al alcance meramente objetivo constituido por el mero transcurso del tiempo, se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

En relación al plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables al obligado tributario, merece destacarse la reciente Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Secc. Segunda) de fecha 11 de diciembre de 2017, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3175/2016, que manifiesta:

" *SEXTO.- Con el objeto de explicar los fundamentos de nuestra decisión, conviene comenzar recordando de modo sucinto algunas afirmaciones que este Tribunal ha venido haciendo acerca del plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables a los obligados tributarios.*

A) Así, en primer lugar, hemos dicho, vigente la normativa aplicable al caso de autos, que «el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales» [sentencia de 24 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 485/2007), FD Tercero, A); recogen esta doctrina, entre otras, las sentencias de 19 de abril de 2012 (rec. cas. núm. 541/2011), FD Quinto ; de 21 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 3077/2009), FD Segundo ; y de 21 de febrero de 2013 (rec. cas. núm. 1860/2010), FD Segundo].

B) Y hemos declarado, en segundo lugar, que «[c]on este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción " dilaciones imputables al contribuyente"». A este respecto, hemos dicho que «la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado». Pero también que «[a]l alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico», de manera que «[n]o basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea» [en este sentido, entre otras, sentencias de 24 de enero de 2011 , cit., FD Tercero, A); de 19 de abril de 2012 , cit., FD Quinto ; de 21 de septiembre de 2012 , cit., FD Segundo ; de 19 de octubre de 2012 (rec. cas. núm. 4421/2009), FD Sexto ; de 21 de febrero de 2013 , cit., FD Segundo ; de 25 de septiembre de 2015 (rec. cas. 3973/2013), FD Tercero ; y de 20 de abril de 2016 (rec. cas. núm. 859/2016), FD Tercero].

C) Por último, en conexión con lo anterior, hemos subrayado que «no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación , ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento» [entre otras, sentencias de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 5006/2005), FD Sexto ; de 21 de septiembre de 2012 , cit., FD Segundo ; de 19 de octubre de 2012 , cit., FD Sexto ; de 21 de febrero de 2013 , cit., FD Segundo; sobre la necesidad de que la Administración justifique que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora, véase también la sentencia de 19 de abril de 2012 , FD Quinto].

En este sentido, hemos afirmado que la circunstancia de «que el acta recoja que se ha efectuado una solicitud de información al inspeccionado y que este no lo cumplimentara íntegramente hasta una determinada fecha, en sí mismo y sin más datos o circunstancias a valorar, en modo alguno resulta determinante para imputar la dilación al contribuyente» (sentencia de 21 de febrero de 2013 , cit., FD Segundo); y que «no resulta determinante para imputar una dilación al contribuyente que el acta o el acuerdo de liquidación recojan que se efectuó una solicitud de información al inspeccionado y que éste no lo cumplimentó íntegramente hasta una determinada fecha, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando esta situación impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, lo que deberá ser motivado» (sentencia de 25 de septiembre de 2015 , cit., FD Tercero).

En definitiva, hemos subrayado la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; hemos precisado que, aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la

Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual -añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos.

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

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

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

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

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

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

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso)

como la de que la persona o entidad inspeccionada "no aporta documentación", y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 150.1 LGT , y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando porqué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación".

7. Pu es bien, para resolver éste primer dilema planteado, relativo a la prescripción en relación con el ejercicio 2010, debemos comprobar cúal fue la duración del procedimiento de Inspección y -si como sostiene el recurrente- el plazo legal fue superado o, por el contrario -como sostiene la Administración- el acuerdo de liquidación que puso fin a dicho procedimiento fue notificado dentro del plazo establecido en el artículo 150 de la LGT, lo que determinará, a su vez, la interrupción o no del plazo legal de prescripción (artículo 66 de la LGT).

Para ello debemos partir de lo acontecido a tenor del expediente administrativo remitido, a saber:

- El procedimiento de Inspección fue iniciado el 23 de julio de 2014 y finalizó el 30 de julio de 2015, día en que fue notificado el Acuerdo de Liquidación, siendo por tanto su duración de **12 meses y 7 días (372 días en total)**.

- Si bien en el inicial acuerdo liquidatorio la Inspección a efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento imputó un total de 306 días (por falta de aportación de diversa documentación), imputó una tercera dilación por ampliación del plazo de alegaciones, del 22/07/2015 al 29/07/2015, esto es, un total de 7 días.

- Una vez descartadas, según lo más arriba expuesto, las dilaciones cuantitativamente mayores por un total de 299 días, que el TEAC en su resolución consideró improcedentemente imputadas al contribuyente con la consiguiente estimación parcial de la reclamación, únicamente nos queda considerar la dilación de 7 días que se sigue imputando al recurrente. De manera que, habiéndose iniciado el procedimiento, según veíamos, el 23 de julio de 2014, y debiendo finalizar con arreglo al artículo 150 LGT, el 23 de julio de 2015, al haber finalizado el siguiente dia 30 de julio ,solo de ser imputable tal dilación al obligado tributario el procedimiento no habría excedido el plazo legal tal y como sostiene la Administración demandada.

La Sala, sin embargo, no puede ratificar tal conclusión, pues el cómputo en el que se basa la Administración resulta no sólo palmariamente erróneo, sino ,además, contradictorio y falto de la debida motivación.

En efecto, en el Acuerdo de Liquidación (páginas 168 a 227 del expediente) podemos leer:

" **Dilación del 22/07/2015 al 29/07/2015: 7 días**.

Escrito de 15/07/2014 en el que se solicita el aplazamiento de alegaciones y que forma parte del expediente electrónico.

Por tanto, habiéndose notificado el inicio de actuaciones el día **23/07/2014,** y debiéndose deducir **306 días**, el plazo de 12 meses que, como máximo, debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación hasta su finalización, no ha sido superado (**el plazo finalizará el día 24/05/2016)**" .

La sola lectura del acuerdo deja patente la falta de motivación de la dilación cuestionada. Esta falta de motivación del Acuerdo de Liquidación no puede ser suplida en vía de revisión por el TEAC, mucho menos cuando, además, se razona de manera contradictoria al realizar el cómputo de la dilación en cuestión. Así el TEAC concluye al respecto en la resolución impugnada lo siguiente:

"Por tanto, en el presente caso hay que incrementar en 7 días hábiles más (u 8 naturales) el plazo ordinario del procedimiento. De forma que, habiéndose éste iniciado el 23 de julio de 2014, y debiendo finalizar por tanto en principio, de acuerdo con lo previsto en el art. 150 LGT, el 22 de julio de 2015 -según doctrina de este TEAC, rec 566/2014- o el mismo día 23 de julio -doctrina del Tribunal Supremo, rec 2659/2016, de 04/04/2017-, al añadir los 7 días hábiles a la primera de las fechas *el plazo finalizaría el 30 de julio*. Y como fue ese día 30 de julio (no el 31, como equivocadamente dice el interesado en sus alegaciones) el que tuvo lugar la notificación del Acuerdo de liquidación que dio fin al procedimiento, dicho Acuerdo se notificó en plazo, por lo que en definitiva no se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a comprobar el IRPF 2010 objeto de regularización.

Por lo que, en consecuencia, procede desestimar el recurso presentado en lo relativo a este asunto."

La discrepancia es evidente: mientras que la Inspección afirma que el plazo de las actuaciones finalizaba el día 29 de julio, el TEAC contradice lo afirmado en el acuerdo de liquidación y entiende que el plazo finalizaba el 30 de julio".

Pero, es más, la imputación de la dilación resulta incorrecta en ambos casos por la obvia y sencilla razón de que el recurrente, tal y como consta en el expediente administrativo, presentó sus alegaciones el día 28 de julio de 2015, a las 9,46 de la mañana. Es decir no agotó el plazo que, ante la ausencia de respuesta de la Inspección, debió entenderse tácitamente ampliado en virtud de lo dispuesto en el artículo 91 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, en cuyo apartado 4 dispone: *"La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar"*. Por lo tanto, debemos dar la razón al recurrente cuando alega que al no haber agotado el plazo para la presentación de las alegaciones no se puede computar la totalidad del plazo, sino únicamente el efectivamente utilizado, siendo así que con arreglo al artículo 157.5 de la LGT, la Inspección una vez recibidas las alegaciones *"dictará la liquidación que proceda"*, sin más trámite, sin necesidad de esperar a la finalización del plazo.

La consecuencia de todo lo anterior es que tampoco los 7 días de dilación (los otros dos períodos de dilación ya fueron descartados por el propio TEAC) pueden imputarse al demandante; lo cual, a su vez, determina que el procedimiento inspector no interrumpiera el plazo de prescripción de 4 años del que dispone la Administración para liquidar el impuesto - art. 66 a) LGT- contados desde el día siguiente a la conclusión del plazo para autoliquidar (30 de junio de 2011), plazo que había sido superado cuando el 30 de julio de 2015 se notificó la liquidación del IRPF del ejercicio 2010.

El recurso deberá se estimado en cuanto a este extremo se refiere. Y ello sin necesidad de abundar en otras consideraciones que también se hacen en la demanda sobre la dilación controvertida sobre la base de recientes decisiones de la Sala Tercera que en ella se citan.

8. En lo tocante al fondo del asunto, en la demanda se alega la incorrecta valoración de la prueba por el TEAC en la resolución impugnada, al confirmar el criterio de la Inspección sobre que la retribución que obtiene la entidad GESTIFUTE - entidad dedicada a la intermediación entre deportistas y clubs de fútbol- es una renta obtenida por el Sr. Ezequias y que, por tanto, éste debió integrarla en su liquidación.

Subsidiariamente se considera en la demanda que si, como sostiene la Administración, GESTIFUTE ha sido contratada por el obligado tributario para que actúe de Agente en el contrato suscrito con el Real Madrid -lo que la parte no admite- entonces dicho pago sería un gasto deducible afecto a la actividad económica del Sr. Ezequias , correlacionada con los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen como entrenador del Real Madrid.

En último término, también subsidiariamente, solicita el recurrente la aplicación del artículo 99.5 de la LIRPF permitiéndosele deducir la retención que el Real Madrid hubiera tenido que practicar sobre las rentas regularizadas.

9. Para la mejor comprensión de la cuestión principal suscitada -consistente en determinar si ha quedado debidamente acreditado que los pagos realizados por el Real Madrid Club de Futbol a la entidad GESTIFUTE son una retribución a Segismundo , titular de dicha sociedad, por cuenta del Sr. Ezequias y, por tanto, forman parte de los rendimientos obtenidos por éste del mencionado Club de futbol- partiremos de los siguientes hechos recogidos en la resolución impugnada:

"CUARTO: En lo que se refiere a la cuestión principal planteada, los hechos a considerar son los siguientes:

1º El obligado tributario, Ezequias (en adelante Jose Ignacio), nacido en Portugal el NUM000 de 1963, fichó el 31 de mayo de 2010, procedente del Inter de Milán, como entrenador del Real Madrid Club de Fútbol, equipo al que entrenó durante tres temporadas hasta que el 19 de mayo de 2013 firmó el finiquito con el club español y fichó por el Chelsea.

La regularización que se plantea por la Inspección, y de la que el interesado discrepa, se produce por la imputación como rendimientos del trabajo y rendimientos de actividades económicas del obligado tributario de los pagos satisfechos por el REAL MADRID CLUB DE FUTBOL a la entidad GESTIFUTE INTERNATIONAL LIMITED, por entender que son pagos realizados en nombre de Don Ezequias , al haber quedado acreditado que Don Segismundo (titular de Gestifute) era el agente/representante de Ezequias , y que, toda vez que Jose Ignacio era el cliente de Segismundo , debía ser él quien satisficiera sus retribuciones.

Don Segismundo es, de acuerdo con la página web de la Federación Internacional del Fútbol Asociación (FIFA), Agente FIFA, bajo los siguientes datos:

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Segismundo Email: DIRECCION000

De acuerdo con la página web de GESTIFUTE, gestifute.com, "GESTIFUTE es una empresa de gestión de profesionales deportivos. Inició su actividad en 1996 y tiene actualmente oficinas en Oporto y en Lisboa (Portugal). Liderada por el Agente FIFA Segismundo , representa a varios de los mejores entrenadores y jugadores del fútbol mundial, proporcionándoles un acompañamiento atento, riguroso y profesional".

20 - Las actuaciones de la Inspección se dirigieron a determinar si Segismundo era agente de Ezequias , toda vez que pudo verificar que este

último no realizaba pago alguno al primero ni a su sociedad GESTIFUTE. En cambio, sí se pudo comprobar que la entidad a través de la que se facturaban los servicios materialmente prestados por Segismundo , esto es, GESTIFUTE, sí que facturaba al REAL MADRID CLUB DE FUTBOL.

En la diligencia NO 7 la Inspección solicitó al representante del obligado tributario "indicación de si en las negociaciones para la contratación, renovación o rescisión de contratos está representado (se refiere a Jose Ignacio) por Agente o Agencia alguna, así como abogado. En caso afirmativo, identificación del mismo, así como de las retribuciones satisfechas por sus servicios, durante los años 2010 a 2013".

En diligencia NO 8 el representante del obligado tributario manifestó que "no ha participado ningún representante, ni agente ni abogado, en las negociaciones con e/ Real Madrid".

Por otra parte, la Inspección acreditó que en los contratos suscritos entre GESTIFUTE y el REAL MADRID se reconocía expresamente la mediación de don Segismundo en la negociación y firma de los Contratos de Trabajo de Deportista Profesional y de cesión de derechos de imagen suscritos entre el REAL MADRID y Ezequias en los siguientes términos:

- Contrato de 19 de mayo de 2010: "Que la SOCIEDAD utilizando los servicios del Agente FIFA D Segismundo , ha intervenido como mediador en la negociación y firma del Contrato de Trabajo de Deportista Profesional y de cesión de derechos de imagen que pudieran ser suscritos entre el Entrenador Don Ezequias (en adelante el Entrenador) y REAL MADRID como consecuencia del precontrato que éstos han suscrito en esta misma fecha por virtud del cual ambas partes acuerdan la contratación de los servicios profesionales de/ jugador por REAL MADRID durante las temporadas 2010/2011 a 2013/2014",

- Contrato de 13 de marzo de 2012 "Que la SOCIEDAD utilizando los servicios del Agente FIFA D. Segismundo , ha intervenido como mediador en la negociación y firma del Contrato de Trabajo de Deportista Profesional y de cesión de derechos de imagen que se suscribe en esta misma fecha entre el Entrenador Don Ezequias (en adelante el ntrenador) y REAL MADRID por virtud de los cuales ambas partes acuerdan

la contratación de los servicios profesionales del jugador por REAL MADRID durante las temporadas 2012/2013 a 2015/2016"

Pero nada se decía en los citados contratos respecto al titular de los intereses que se defendían -el Real Madrid o el Sr. Jose Ignacio - y, por tanto, para quién había prestado los servicios el Sr. Segismundo .

30 - La Inspección considera que en las negociaciones con el Real Madrid los intereses del Sr. Jose Ignacio estaban defendidos por el Sr. Segismundo a través de GESTIFUTE, y que, por tanto, los pagos realizados a esta sociedad por el Club de Fútbol eran retribución del entrenador. Y pone de manifiesto los siguientes hechos:

- La circunstancia, sobradamente conocida por cualquier persona mínimamente interesada por el deporte del fútbol, que don Segismundo era, y es, el agente de don Ezequias . En los Antecedentes de hecho del Acuerdo de liquidación se recoge una muestra de extractos de noticias de prensa y entrevistas, publicadas en diversas páginas web, que acreditan tal hecho. O también, en el libro "La Clave Mendes", de Miguel Cuesta, se recogen unas declaraciones de Jose Ignacio referidas a Segismundo en el siguiente sentido: "Si por lo que fuera mañana tuviéramos un problema a nivel profesional y dejamos de trabajar el uno con el otro la amistad seguiría, lo de ser amigos es intocable. Son muchos años de intimidad, de trabajo conjunto, de confianza, de amistad que va mucho más allá de la relación profesional". Por su parte, el propio Segismundo reconoció que era el representante de Ezequias en entrevista concedida al programa "La Goleada" de 13tv.

- Teniendo en cuenta que la entidad GESTIFUTE, liderada por Segismundo , tenía una participación del 20% en la sociedad POLARIS SPORTS LIMITED, entidad que ostentaba el de los derechos de imagen de Ezequias desde el año 2008, era evidente que en cualquier negociación sobre futuras contrataciones y cesión de derechos de imagen Segismundo iba a velar por los intereses de Jose Ignacio , que en última instancia eran intereses de GESTIFUTE.

Ex pone la Inspección que la denominada "intermediación deportiva" se ha identificado frecuentemente por los tribunales españoles como un contrato de mediación o corretaje, "por concurrir los requisitos esenciales

para ello, consistentes en el compromiso del agente mediador o corredor, de indicarle la posibilidad de concluir distintos negocios jurídicos de los que tiene conocimiento por razón de su actividad profesional en el sector, o servirle específicamente en las labores de intermediación, a cambio de una retribución, por lo general una determinada comisión, diferenciado desde luego y sin poder confundirse, con los contratos de agencia, arrendamiento de servicios, comisión mercantil y contrato de trabajo" (Sentencia AP Vizcaya, sec. 4a núm. 18/2014, de 17 de enero). Como tal, es un contrato atípico o innominado, consensual, principal, oneroso y bilateral, facio ut des (hago para que tú des), que obliga básicamente al corredor a desarrollar una determinada actividad en orden a procurar la celebración del negocio que persigue el oferente, además de hacerlo informándole de las gestiones realizadas, con discreción y lealtad.

La función del mediador radica en la conexión y contacto que procura entre los futuros contratantes, con lo que su relación negocial sólo se proyecta en principio respecto a la parte que le confirió el encargo, estando supeditado el devengo de honorarios por comisión a la condición suspensiva de la celebración del contrato pretendido, salvo pacto expreso en contra (SSTS de 26 marzo 1991, 7 marzo 1994 y 30 abril 1998).

Ta mbién expone la Inspección lo que establece el art. 19 del Reglamento sobre Agentes de Jugadores FIFA:

&q uot;1. Un agente de jugadores podrá representar a un jugador o a un club únicamente mediante la suscripción de un contrato de representación con dicho jugador o club.

4. El contrato de representación deberá establecer de forma explícita quién pagará al agente de jugadores y de qué manera. Se deberá tomar en cuenta toda legislación aplicable en el territorio de la asociación. El pago deberá ser realizado exclusivamente por el cliente del agente de jugadores de manera directa al agente de jugadores. No obstante, tras la conclusión de la transacción objeto del contrato, el jugador podrá dar su consentimiento escrito al club para que pague al agente de jugadores en su nombre. El pago realizado en nombre del jugador deberá ser acorde a las condiciones generales de pago consentidos por el jugador y el agente de jugadores.

8. El agente de jugadores deberá evitar cualquier conflicto de interés durante su actividad. Siempre que desarrolle la actividad de agente de jugadores, podrá representar los intereses de una sola parte. En particular, el agente de jugadores no puede tener un contrato de representación, un acuerdo de cooperación o de intereses compattidos con una de las otras partes o con uno de los otros agentes de jugadores involucrados en la transferencia de jugador o en la conclusión del contrato de trabajo.

As í, concluye la Inspección que, habiendo quedado acreditado que don Segismundo es el representante (agente) de Ezequias , es evidente que fue éste quien le confirió el encargo y a quien corresponde el pago de la remuneración correspondiente por el pago de los servicios. Por lo que se deberá entender que los pagos satisfechos por el REAL MADRID a la entidad GESTIFUTE lo son como pagos realizados en nombre de don Ezequias , quien actuó de esa forma para evitar que las referidas cantidades se incluyeran en su base imponible.

Y como la intervención de don Segismundo se refería tanto a la firma de los contratos de trabajo como a la firma de los contratos de cesión de derechos de imagen la Inspección determinó, a efectos de calificación de la renta, qué parte de los servicios prestados por don Segismundo estaban vinculados a la firma de cada uno de los contratos, determinando que un 85% deberían tener la consideración de rendimientos del trabajo, y el restante 15% de rendimientos de la actividad económica (por haber sido así calificados los rendimientos obtenidos por la cesión de derechos de imagen en el acta de conformidad). Distribuyendo en consecuencia la totalidad de la retribución pagada por el Real Madrid a Gestifute (1.066.000€ en 2010; 533.000€ en 2011, y 372.600€ en 2012) entre ambos tipos de rendimientos del obligado tributario Sr. Jose Ignacio ."

Los anteriores hechos no son negados en ningún momento por el recurrente, que considera sin embargo que no son suficientes para deducir que los pagos recibidos por la mediación del contrato del entrenador fueran en realidad retribuciones de éste. En la demanda también se reconoce, al igual que en vía administrativa, que es cierto que el Sr. Segismundo a través de la referida sociedad, intervino en la contratación del Sr. Jose Ignacio , pero insiste en que no está acreditado que el Real Madrid pagara a la sociedad por cuenta de aquél, sino que fue el Real Madrid quien requirió los servicios de GESTIFUTE y le pagó por ello.

10. La respuesta dada por el TEAC en la resolución que se impugna se concreta en el *FJ QUINTO* en los siguientes términos:

En cuanto a los artículos de prensa, indica el reclamante que ponen de manifiesto la intervención del Sr. Segismundo en la operación, pero no que no prestara servicios al Real Madrid. Y, al igual que la Inspección, aporta las referencias de otros artículos de prensa que ponen de manifiesto que el Sr. Segismundo prestaba servicios a los clubes de fútbol. Insiste en que, para el Real Madrid, la intervención del Sr. Segismundo era necesaria, dado que era la llave para desvincular al Sr. Jose Ignacio de su club de entonces, el Inter de Milán.

Por otra parte, se indica que el citado artículo 19 del Reglamento de Agentes FIFA de jugadores no es de aplicación al caso, dado que Jose Ignacio es un entrenador, lo que le excluye automáticamente de la aplicación de ese Reglamento (según su artículo 1.3).

En definitiva, la parte actora manifiesta que el Real Madrid contrató a Gestifute para conseguir el fichaje del Sr. Jose Ignacio y le pagó por ello. El hecho de que Segismundo , titular de Gestifute, fuera también el agente o representante de Jose Ignacio , no es prueba suficiente de que actuara en nombre de éste en las negociaciones con el Real Madrid. La Inspección no ha requerido a Gestifute para conocer la realidad de los servicios prestados al Club de Fútbol ni la razón por la que el Real Madrid satisfizo los pagos a la sociedad.

QUINTO: Teniendo en cuenta todo lo anterior, la clave del asunto pasa por determinar si con los pagos a Gestifute el Real Madrid estaba retribuyendo un servicio que la sociedad de Segismundo le habría prestado al Club en relación con la contratación de Jose Ignacio como entrenador del equipo de fútbol, o si el servicio se prestaba a Jose Ignacio , dado que Segismundo era su agente FIFA, y tenía lógicamente interés en la contratación de su patrocinado por un Club de fútbol tan importante como el Real Madrid.

Y de los hechos expuestos este Tribunal infiere que, tal y como afirma la Inspección, los pagos realizados por el Real Madrid a la sociedad de Segismundo eran realmente retribuciones del nuevo entrenador contratado, Ezequias , las cuales, sin pasar por su base imponible, tenían como fin satisfacer los servicios prestados por Segismundo a su representado Jose Ignacio para su contratación por el Club de Fútbol.

No se discute por las partes que Segismundo era desde el inicio de su carrera profesional, y sigue siendo, el agente-representante de Jose Ignacio . Se puede afirmar, por tanto que se trata de su representante habitual y único. No es, sin embargo, representante o intermediario habitual del equipo que le contrata.

Es claro también que, por esta operación concreta, sí recibió una retribución del equipo de fútbol por la intermediación realizada. Ahora bien, ¿a quién prestó el servicio, al Real Madrid, como dice el reclamante, o al nuevo entrenador Sr. Jose Ignacio ?.

En los contratos firmados entre el Club y Gestifute no se dice a quién presta los servicios la sociedad, ni de quién son los intereses que representa, esto es, no se dice quien es el beneficiario de su gestión. No se dice para quien trabaja. No se que represente los intereses del club.

Alega el reclamante que no necesitaba que nadie hiciera gestiones en su nombre ante el Club de fútbol porque estaba en la cima de su carrera profesional debido a sus éxitos con el Inter de Milán, y que era el Club quien estaba interesado en contratarle y de ahí que acudiera al intermediario -la sociedad de Segismundo - para ello. Afirma que en las negociaciones con el Real Madrid no ha sido representado por ningún agente. Según esa visión, la representación realizada por el intermediario habaría sido en beneficio del club de fútbol, y no de la persona física a la que habitualmente asesoraba.

Sin embargo, a juicio de este Tribunal, la visión ofrecida por el reclamante no puede prosperar, al carecer por completo de verosimilitud.

Por un lado, como ya se ha dicho, es público y notorio que Segismundo es el representante único y habitual del entrenador, con el que, además, le une una estrecha relación de amistad. Sin embargo, su relación con el equipo de fútbol es esporádica. Es muy poco creíble que, sin embargo, en esta operación defendiese los intereses del club y no los de su representado.

Por otro lado, no es en absoluto verosímil que en el desarrollo e instrumentación de la contratación realizada quien haya necesitado apoyo y asesoramiento haya sido el equipo de fútbol y no la persona física contratada. Tanto desde el punto de vista comercial (hacer posible la contratación) como desde el punto de vista técnico jurídico (hacerlo en las más ventajosas condiciones mercantiles o fiscales).

Es claro que un equipo de fútbol profesional de la dimensión del que aquí contrató tiene una estructura administrativa y de gestión que le proporciona puntual información sobre el mercado de jugadores y entrenadores, sobre la disponibilidad y condiciones de unos y otros, y sobre las condiciones económicas que se han de manejar. Esto es, su propia estructura le proporciona la tarea de encontrar al idóneo dentro del mercado global actual. Asimismo, esa estructura le proporciona información sobre los distintos y complejos aspectos jurídicos (mercantiles, fiscales, legislación FIFA y de la Federación española, etc) necesarios para que la contratación se haga en las mejores condiciones. En paralelo, es también claro que una persona física carece por completo de posibilidades y capacidad para manejarse, de modo individual, en un mercado global y complejo. Parece obvio que todo deportista profesional necesita, para el mejor aprovechamiento en el mercado de sus habilidades deportivas, de un muy especializado asesoramiento comercial y jurídico. No consta que el reclamante haya satisfecho ninguna remuneración a ningún otro representante para lograr, e instrumentar,

su contratación por el Real Madrid, de modo que a este Tribunal le parece claro que la intermediación de la sociedad Gestifute fue en su provecho, pese a que sea el Club quien se haya hecho cargo de su pago.

En el mismo sentido apunta el hecho de que el propio representante tiene especial interés en el asunto debido a la participación de Gestifute en la sociedad Polaris, la cual era a su vez titular del 20% de los derechos de imagen de Jose Ignacio . Estaba claro que Segismundo velaría por sus intereses.

Se alega por el reclamante que la Inspección ni siquiera ha preguntado al Real Madrid si fue el Club quien requirió los servicios de Gestifute para lograr la contratación de Jose Ignacio , retribuyéndole luego por el servicio prestado. Pero es que no era necesario: siendo la sociedad- Segismundo el agente del entrenador, toda la negociación debía pasar por ella. Lo que no era óbice para que el servicio de intermediación fuera prestado al representado Sr. Jose Ignacio , el beneficiario de la firma de un contrato millonario con uno de los clubes de fútbol más poderosos del mundo.

Por tanto, habiendo quedado acreditado que Segismundo era el agente de Ezequias , era evidente que fue él quien le confirió el encargo, y es a él al que corresponde el pago de la remuneración correspondiente por la prestación del servicio. De ahí que los pagos hechos por el Real Madrid directamente a Segismundo deben ser considerados como pagos realizados en nombre de Jose Ignacio , e incrementar los rendimientos obtenidos por éste por su relación contractual con el Club.

En consecuencia, se desestima la reclamación presentada en lo que se refiere a este asunto.

SEXTO: El último asunto a considerar es la procedencia de la sanción impuesta sobre la liquidación practicada. La Inspección ha considerado constitutiva de infracción tributaria la conducta del interesado, calificándola como grave con ocultación y sancionándola con multa del 75% sobre la cuantía defraudada, lo que supone finalmente una sanción total en los tres ejercicios regularizados de 571.073,28€.

La Inspección fundamenta la culpabilidad del recurrente indicando que ha actuado:

"con ánimo al menos negligente al no declarar las retribuciones satisfechas directamente por el Real Madrid por el ejercicio de la actividad de agente del entrenador, las cuales deben ser considerados como mayor retribución del propio entrenador.

Las actuaciones de comprobación e investigación se han dirigido a determinar si don Segismundo es agente de don Ezequias , toda vez que la Inspección ha podido verificar que don Ezequias no realiza pago alguno a don Segismundo (ni a su sociedad, GESTIFUTE).

El desempeño de la función de agente no es lógicamente una labor realizada por nadie de manera altruista, en este caso D. Segismundo conocido en el ámbito futbolístico como agente del entrenador D. Ezequias lleva a cabo esta tarea a cambio de una remuneración que evidentemente debe satisfacer su representado, el Sr. Jose Ignacio . El hecho de que deba ser el jugador/entrenador el que satisfaga.

11. La Sala no puede disentir de las conclusiones a las que en este caso y en la concreta regularización que nos ocupa, llegó la Inspección y el TEAC al ratificar dicho acuerdo. En efecto, el examen conjunto de la prueba y de toda la información disponible ,conduce a la desestimación de la demanda en este punto, toda vez que de la documentación aportada al expediente, particularmente de los contratos suscritos entre GESTIFUTE y el Real Madrid, se deriva, además de haber sido reconocido expresamente, la mediación del Sr. Segismundo en la negociación y firma de los Contratos de Trabajo de Deportista Profesional, amén de la cesión de derechos de imagen, suscritos entre el Real Madrid y el Sr. Jose Ignacio (contrato de 19 de mayo de 2010 y de 13 de marzo de 2012 cuyas estipulaciones se transcriben en el acuerdo de liquidación). Y si bien el solo hecho de la existencia de contratos firmados entre Real Madrid y la sociedad del Sr. Segismundo no prueba que este último actúe como agente en nombre y por cuenta del Real Madrid, consta acreditado que el Sr. Segismundo tiene la consideración profesional de agente FIFA, así como que actúa a través de dicha sociedad y como agente del recurrente, reconociéndose expresamente en dichos contratos que el Sr. Segismundo " *ha intervenido como mediador en la negociación y firma del Contrato de Trabajo de Deportista Profesional y de cesión de derechos de imagen que se suscribe en esta misma fecha entre el Entrenador D. Ezequias (en adelante el Entrenador) y REAL MADRID* ", actuación de intermediación y representación que viene corroborada mediante numerosos hechos relevantes descritos también en el propio acuerdo de liquidación y que en definitiva, corroboran que el Sr. Segismundo actuaba habitualmente como agente del recurrente, todo lo cual contradice abiertamente la afirmación del recurrente indicando a la Inspección que no intervino nadie para concertar el contrato con el Club, careciendo de todo sentido afirmar que tal intervención se hizo en favor del Club y no del profesional contratado. Todo lo cual, por lo demás, y aunque solamente sea a efectos interpretativos, viene corroborado por el Reglamento sobre Agentes de Jugadores FIFA, hoy derogado, pero que recogía la práctica habitual en el sector de que el Club abone directamente al agente intermediario, por cuenta del profesional, la retribución

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

que por esa intermediación debe abonar el profesional al agente, tal y como se apreció en este caso por la Inspección.

En la demanda, lejos de desvirtuar el recurrente los hechos tomados en consideración en el acuerdo de liquidación, se limita a reiterar afirmaciones ya vertidas en la vía económico-administrativa carentes de verosimilitud y debidamente ya contestadas por el TEAC en la resolución impugnada, alegatos que, en definitiva, en nada han de obstar a la conclusión de que el Sr. Segismundo era el agente del recurrente y, por tanto, era a éste a quien le incumbía el pago de la remuneración correspondiente, que al no constar que así fuera es lo que ha de llevarnos a concluir en la conformidad a derecho del ajuste practicado por la Inspección por las cantidades satisfechas por el Real Madrid a la sociedad del Sr. Segismundo como pagos realizados en nombre del Sr. Jose Ignacio , con el consiguiente incremento de los rendimientos obtenidos por éste último en el ámbito de su relación contractual con dicho Club.

Decae, pues, la pretensión principal de la demanda.

12. Su bsidiariamente se formulan en el escrito rector otras dos pretensiones que tampoco pueden prosperar.

La primera de ellas, que se formula por vez primera en la demanda, la refiere la parte a si - como dice la Inspección- GESTIFUTE ha sido contratada por el obligado tributario para que actúe de Agente en el contrato suscrito con el Real Madrid -cosa que el recurrente niega- entonces dicho pago sería un gasto deducible afecto a la actividad económica del Sr. Ezequias , que se correlaciona con los ingresos que obtiene por la explotación de sus derechos de imagen como Entrenador del Real Madrid.

Sin embargo, olvida el recurrente que la regularización objeto de la actual controversia no es la referente al rendimiento neto de las actividades económicas (artículo 28.1 de la LIRPF), que aunque fueron consideradas en el mismo procedimiento de inspección y acuerdo de la Inspección, son conceptos distintos que la liquidación ya tuvo en cuenta al imputar la renta correspondiente a rendimientos de trabajo personal (85%) y a rendimientos de actividades económicas en lo relativo a la cesión de los derechos de imagen (15%), cuestión esta última que se sustanció en un acta de conformidad, también en lo correspondiente a la imputación de los gastos correspondientes, y que, como decimos, es ajena a la concreta regularización de la que aquí se trata.

13. Ig ual suerte desestimatoria debe correr la otra pretensión subsidiaria ,esto es, la relativa a la pretensión de anulación parcial de la liquidación que, también por primera vez en la demanda se suscita, en relación a la aplicación a la renta imputada del artículo 99.5 de la LIRPF deduciendo la retención que el Real Madrid hubiera debido practicar. Esta cuestión se planteó ya por la Inspección en el acuerdo de liquidación (página 38) dando respuesta negativa de acuerdo con la jurisprudencia que en el propio acuerdo se cita y que, en efecto, se ajusta a lo ya declarado con reiteración por esa misma Sala en armonía con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre este particular.

En este sentido la Sala tiene reiteradamente declarado (por todas, SSAN de 13 de mayo y de 12 de junio de 2019, recaídas respectivamente en los recursos 64 y 61/2017) que:

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

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

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

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

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

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente

percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro."

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

14. Re sta por tratar la impugnación del Acuerdo sancionador que también confirma el TEAC en la resolución objeto de la actual impugnación y que la actora por su parte también considera improcedente en cuanto a este último extremo se refiere.

En lo que hace a la impugnación del acuerdo sancionador, respecto del que se niega la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo, manteniéndose además que éste requisito no aparece debidamente motivado, habrá de recordarse en primer lugar que el Tribunal Supremo ha venido construyendo una sólida doctrina en el ámbito sancionador específicamente tributario, en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables.

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en el ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye, pues, un elemento básico a la hora de calificar una determinada conducta como sancionable.

En este sentido, el Alto Tribunal, en sentencia de 17 de julio de 2012, ha señalado textualmente: *"... no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio»" (Sentencia de 6 de junio de 2008 , rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004); de 18 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3267/2002); y de 2 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 9712/1997)."*

Así, no es suficiente, para poder imponer la sanción, la indicación de la norma aplicable y el porcentaje de la sanción, pues la culpabilidad, como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencias, entre otras, de 16 de marzo de 2002, 6 de junio de 2008 y la antes citada, debe estar probada y no meramente sugerida, sin que sea bastante para sancionar, por tanto, el mero incumplimiento de obligaciones tributarias.

No cabe, pues, "la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constitu(ye)... infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad". (Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. 146/2008).

También el Tribunal Constitucional, por todas en la sentencia STC 164/2005, viene declarando que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio... no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6).

15. La motivación de la culpabilidad es, en efecto, elemento esencial de todo acuerdo sancionador. La necesidad de motivar y de dejar constancia de la culpabilidad del sancionado es cuestión reiterada hasta la saciedad por los Tribunales de Justicia que han venido perfilando los elementos necesarios sin los cuales no cabe sancionar.

El TEAC comparte la apreciación del elemento culpabilístico que en el acuerdo sancionador la Inspección actuaria fundamentó en los siguientes términos:

"Las actuaciones de comprobación e investigación se han dirigido a determinar Si don Segismundo es agente de don Ezequias , toda vez que la Inspección ha podido verificar que don Ezequias no realiza pago alguno a don Segismundo (ni a su sociedad, GESTIFUTE).

El desempeño de la función de agente no es lógicamente una labor realizada por nadie de manera altruista, en este caso D. Segismundo conocido en el ámbito futbolístico como agente del entrenador D. Ezequias lleva

a cabo esta tarea a cambio de una remuneración que evidentemente debe satisfacer su representado, el Sr. Jose Ignacio . El hecho de que deba ser el jugador/entrenador el que satisfaga directamente los emolumentos del agente lo regula el artículo 19 del Reglamento de Agentes de la FIFA.

Siendo la normativa clara y rotunda, las retribuciones de D. Segismundo las ha abonado en este caso el Real Madrid, lo que ha supuesto para el entrenador un menor importe de sus rentas del trabajo, que de haberse hecho de manera correcta hubiera supuesto una mayor tributación debido a que como rentas del trabajo los gastos incurridos al pagar al agente no hubieran podido deducirse ya que este tipo de gasto no está en la lista tasada de gastos susceptibles de ser deducidos en el apartado de rendimientos del trabajo personal.

El contribuyente ocultó a la Administración tributaria los pagos satisfechos por e/ REAL MADRID a la entidad GESTIFUTE ya que esos pagos realizados en nombre de don Ezequias . Esas cantidades tienen la calificación de rendimientos de/ trabajo debiendo integrarse en la base imponible del IRPF de Ezequias . Por tanto existe ocultación de datos a la Hacienda Pública en las declaraciones de/ IRPF del período 2010-2011."

16. Y bien, a juicio de esta Sala, esa motivación, que puede servir para demostrar la concurrencia de los elementos objetivos de la infracción -tipicidad y antijuridicidad-, no resulta sin embargo suficiente para justificar el elemento de la culpabilidad, pues más allá de señalarse que la norma es clara y que el comportamiento de la actora no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma, lo cierto es que no se llega a expresar, en los términos de la jurisprudencia antes expuesta, " *una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere*". Esto es, las consideraciones contenidas en la resolución sancionadora se limitan a describir la conducta objetiva con referencia a la norma aplicable y al resultado; mas tales aspectos, por sí solos, no permiten calificar la conducta siquiera como imprudente o negligente, pues como se ha dicho no vale " *la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria*". ...

Ello nos lleva, en definitiva, a estimar este motivo de la demanda con la consecuencia de que habrá de anularse en este particular también la resolución del TEAC impugnada así como el acuerdo sancionador del que trae causa.

De todo lo anterior deriva la estimación parcial del recurso, con la consiguiente anulación de la resolución del TEAC en los presentes impugnada y de los acuerdos de los que la misma trae su causa, en los extremos relativos a la liquidación del ejercicio 2010 y a la sanción impuesta.

17. A la estimación parcial del recurso, y de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA, debe seguir la no imposición de las costas procesales causadas a ninguna de las partes.

FALLO

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo nº **1131/2018**, interpuesto por la representación procesal de **D. Ezequias** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 18 de septiembre de 2018, descrita en el primer fundamento jurídico de esta sentencia.

ANULAR por su disconformidad con el Ordenamiento Jurídico, la resolución impugnada en cuanto a la liquidación tributaria correspondiente al período 2010, al haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y,asimismo ,el acuerdo sancionador correspondiente a los ejercicios 2010 a 2012.

CONFIRMAR la resolución impugnada en todo lo demás, por su conformidad a Derecho.

Sin hacer especial imposición en cuanto a las costas causadas en el recurso a ninguna de las partes.

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

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ