

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/03577/2016/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **21/11/2019**

Asunto:

IVA. Las comisiones de los agentes de los futbolistas como mayor retribución del futbolista. Deducciones. No calificación como ingresos indebidos por ser cuotas indebidamente ingresadas. No deducibilidad del IVA soportado.

Criterio:

Las comisiones de los agentes de los futbolistas corren por cuenta de estos, no de los clubes, como así resulta de la normativa sustantiva del sector. En caso de que sean estos los que se hagan cargo de las mismas, debe entenderse que es mayor retribución del futbolista y, por tanto, el IVA soportado por el club es no deducible. No cabe la devolución de ingresos indebidos porque no se trata de cuotas indebidamente ingresadas, sino mal deducidas, al haberse practicado la deducción por parte de quien no cabía considerar como destinatario real de la prestación.

Criterio reiterado con respeto a la mayor retribución de los futbolistas en RG 00/03548/2017 (10-07-2019) y RG 00/01866/2017 (11-06-2019), referidas ambas resoluciones al IRPF.

Criterio aún NO REITERADO, que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT, en lo relativo a la no deducibilidad del IVA soportado.

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
96.1.6

Conceptos:

Agente dependiente/independiente
Comisionista
Deducciones
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Ingresos indebidos
IVA soportado
Retribuciones

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 21 de noviembre de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-03577-2016; 00-05767-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: X... SAD - NIF ...

REPRESENTANTE: Ax... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones interpuestas, respectivamente, contra la resolución del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) 2010 a 2013 (los periodos de liquidación son mensuales) (**A23 ...5**) y frente al acuerdo de imposición de sanción derivado del acuerdo anterior (**A23 ...6**), dictados todos ellos por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03577-2016	02/06/2016	15/06/2016
00-05767-2016	29/09/2016	30/09/2016

SEGUNDO.- En fecha 27 de enero de 2016, la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó a cargo del **X... SAD** acuerdo de liquidación por su IVA, periodos 11/2010 a 12/2013, del que resultaba una deuda a ingresar de 448.196,30 euros de cuota y 75.194,40 euros de intereses de demora. El acuerdo se notificó a la entidad el 7 de febrero de 2016, habiéndose puesto a disposición del contribuyente en su dirección electrónica habilitada (en adelante, DEH) el 27 de enero de 2016.

TERCERO.- Las actuaciones inspectoras de las que resultó dicho acuerdo se iniciaron el día 7 de diciembre de 2014 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance general referido a los siguientes conceptos y periodos:

CONCEPTO	PERIODO
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	07/2009 a 06/2012
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	11/2010 a 12/2013
RETENCIÓN/INGRESO A CTA.RTOS TRABAJO/PROFESIONAL	11/2010 a 12/2013
RETENCIONES/INGRESOS A CUENTA CAPITAL MOBILIARIO	11/2010 a 12/2013
RETENCIONES A CTA IMPOSICIÓN NO RESIDENTES	11/2010 a 12/2013

En el curso de tales actuaciones de comprobación e investigación relativas al IVA se incoaron acta de conformidad y acta de disconformidad en fecha 6 de octubre de 2015. Posteriormente, se dictó acuerdo de rectificación de la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad. Finalmente, el acta de disconformidad dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado.

En el Acta de conformidad se pone de manifiesto que se han deducido cuotas soportadas correspondientes a gastos de representación que no se han admitido en el Impuesto sobre Sociedades por lo que no son deducibles conforme al artículo 96.Uno.6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por ello, se minoró el IVA soportado deducible en 9.594,92 euros en el ejercicio 2012 y 30.142,02 euros en el ejercicio 2013.

En el Acta de disconformidad y en el preceptivo informe de disconformidad se pone de manifiesto, en síntesis, lo siguiente:

"La Inspección actuaria considera que, aun cuando la transacción monetaria se produzca entre el club y el agente de jugadores, en realidad el agente de jugadores está prestando un servicio al jugador y que el club lo que está haciendo es pagar por cuenta del jugador al agente de jugadores, por más que el agente de jugadores expida una factura al club con repercusión, como no puede ser de otra forma, de la correspondiente cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con la Inspección actuaria, lo normal habría sido que el agente de jugadores hubiera expedido una factura al jugador por el importe de sus honorarios y que esta factura contuviera la correspondiente cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que habría tenido que soportar el jugador como consumidor final. Y en el caso de que estuviéramos ante agentes no residentes en territorio español, el jugador no debía aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo, pues estaríamos ante un trabajador por cuenta ajena, que no es sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido.

El artículo 19 del Reglamento sobre Agentes de Jugadores aprobado de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento de aplicación de los estatutos de la Federación Internacional de Fútbol Asociación prevé la posibilidad de que "...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....." lo que no supone que el agente de jugadores esté, en estos casos, prestando su servicio al club, toda vez que el apartado 8 de dicho artículo 19 señala que: "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.....".

Lo dicho supone que, desde la perspectiva del jugador, deberá considerarse que las cantidades satisfechas por el club al agente de jugadores o representante del futbolista constituyen una mayor retribución de éste. Y que el importe de esta mayor retribución será la cantidad satisfecha al agente con inclusión de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido por éste repercutida, siempre y cuando no se haya producido la inversión del sujeto pasivo y en la medida en que el club la haya computado como cuota de IVA soportado y por el importe en que haya sido registrado en el libro de facturas recibidas.

La cuota de IVA que debería imputarse como mayor rendimiento del trabajo debería haber sido la cuota total al tipo vigente contenida en la factura correspondiente, pero **X**, en ocasiones, ha registrado un importe de IVA soportado menor. En estos casos sólo se ha incrementado el rendimiento del trabajo del jugador o entrenador en el importe que **X** ha registrado en el libro de facturas recibidas, siendo esta misma cuota la que se ha considerado como menor IVA soportado en el Club. Asimismo, se ha considerado como menor cuota de IVA soportado y repercutido el IVA repercutido y soportado según los libros de IVA como Inversión del Sujeto Pasivo. Si en ejercicios posteriores a 2011, 2012 y 2013 **X** registrara la cuota o parte de la cuota no registrada en 2011, 2012 y 2013 procedería su imputación como menor IVA soportado en el ejercicio que se registra, lo mismo ha de predicarse en relación con las cuotas de IVA repercutido y soportado en los supuestos que se ha aplicado la regla de la inversión del sujeto pasivo.

En conclusión, debe minorarse el IVA soportado, en las cuantías que como IVA soportado se han imputado al jugador como mayor retribución por trabajo personal, así como minorarse las cuotas soportadas y repercutidas por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo".

Posteriormente, se dictó acuerdo de rectificación de la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad. Finalmente, el acta de disconformidad dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado.

CUARTO.- No conforme con el acuerdo de liquidación anterior el interesado interpuso, el 9 de marzo de 2016, recurso de reposición. El mismo fue desestimado mediante resolución notificada el 25 de mayo de 2016.

QUINTO.- Asimismo, como consecuencia de la regularización practicada y de la que deriva la liquidación impugnada, y considerando, el órgano competente, que la conducta del sujeto pasivo referida pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, se procedió a incoar el correspondiente expediente sancionador el cual concluyó mediante resolución de 12 de septiembre de 2016 en la que la misma Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes confirma que el **X SAD** es responsable de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191.1 y 195.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el IVA de los periodos regularizados (11/2010 a 12/2013) toda vez que el obligado tributario dejó de ingresar y acreditó improcedentemente cuotas a compensar en declaraciones futuras. El acuerdo de imposición de sanción fue notificado a la entidad el 19 de septiembre de 2016.

SEXTO.- Disconforme con la resolución de recurso de reposición dirigido frente a la regularización y con el acuerdo de imposición de sanción, el interesado interpuso, ante este Tribunal Central, las correspondientes reclamaciones económico-administrativas. La dirigida contra la regularización tributaria se interpuso el 2 de junio de 2016 y se registró con el número 00-3577-16. La dirigida contra el acuerdo de imposición de sanción se interpuso el 29 de septiembre de 2016 y se registró con el número 00-5767-16, solicitándose su acumulación con la anterior.

Las alegaciones presentadas frente a la resolución del recurso de reposición desestimatorio y que confirma la liquidación, son en síntesis, las siguientes:

Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria en virtud de lo dispuesto en el artículo 150 de la LGT, al haberse sobrepasado el plazo de duración de las actuaciones inspectoras. En particular considera que las dilaciones imputadas por la Administración son improcedentes y que la puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada (DEH) no puede considerarse primer intento de notificación.

Improcedencia de la regularización practicada. Señala que la Inspección considera erróneamente que determinados pagos efectuados a agentes y/o representantes de jugadores de fútbol se realizan por cuenta de los propios jugadores. Señala el reclamante que los importes abonados a los agentes contratado por el **X, S.A.D** corresponden a la retribución acordada por los servicios prestados al club por dichos agentes por lo que no es conforme a derecho considerarlos como pagos realizados en nombre y por cuenta de los jugadores, ni denegar la deducibilidad de las cuotas del IVA repercutida por los agentes. En apoyo de dicha alegación analiza la normativa deportiva y laboral aplicable al efecto y señala que la Inspección no aporta pruebas suficientes que apoye la conclusión referida.

Completa el interesado sus alegaciones con referencia a cuestiones por las que se pone en duda que las cantidades controvertidas supongan una retribución económica a los jugadores en el marco de la relación laboral que mantiene con el mismo y a efectos de considerar la procedencia de la práctica de retenciones sobre las señaladas cantidades.

Subsidiariamente, y para el caso de que se considere procedente la calificación llevada a cabo por la Inspección, alega que, en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008 (recurso número 3914/2002), procede reconocer el derecho a la devolución de las cuotas como ingresos indebidos.

Por su parte, las alegaciones frente al acuerdo de imposición de sanción son, en síntesis, las siguientes:

Imposibilidad de cambiar la opinión acerca de la calificación de la conducta emitida con ocasión de la propuesta contenida en el acta de disconformidad incoada.

Vulneración del principio de separación de las fases de instrucción y de resolución en el procedimiento sancionador tributario.

Cambio de criterio en relación con inspecciones anteriores en las que se comprobaron los mismos hechos, lo que vulnera el principio de seguridad jurídica y ocasiona una patente indefensión.

Ausencia de motivación en el acuerdo sancionador, teniendo además en cuenta que los contratos no se han calificado de simulados.

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.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

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

Si es conforme a derecho la resolución de recurso de reposición que confirma la liquidación practicada por la Inspección y el acuerdo de imposición de sanción, lo que implica, en definitiva, analizar la legalidad de los dos últimos acuerdos mencionados.

CUARTO.- La primera cuestión a tratar es si, tal y como considera la entidad reclamante, al tiempo de dictarse el acuerdo liquidatorio había prescrito el derecho a liquidar los periodos del IVA, que van de noviembre de 2010 a diciembre de 2013, como consecuencia de que las actuaciones de las que resultó dicho acuerdo se excedieron de su plazo máximo de duración. Este asunto ya ha sido tratado en nuestra reciente resolución de 14 de mayo de 2019 (RG 00-4100-16 y 00-5766-16), en la que resolvimos, entre otras, las cuestiones formales o procedimentales planteadas por el sujeto pasivo en cuanto al acuerdo de liquidación dictado en el marco del mismo procedimiento del que ha resultado el acuerdo aquí impugnado, si bien aquél era el referente a las Retenciones por el IRPF (desde enero de 2011 a diciembre de 2011). Teniendo en cuenta que el procedimiento fue el mismo, procede reproducir ahora las contestaciones que ahí recogimos en lo que se refiere a las cuestiones y controversias de índole procedimental que se plantean sustancialmente en los mismos términos.

La redacción original del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria (en adelante, LGT) era:

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 concorra 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.

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

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

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento. (...)

5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

Por otro lado, el artículo 104.2 LGT afirma:

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Asimismo, el artículo 104 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 y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), afirma:

Se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

- a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.
- b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.
- c) La concesión por la administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar...

Las actuaciones habían comenzado el 7 de diciembre de 2014 y terminaron el 7 de febrero de 2016. El acuerdo de liquidación se había puesto a disposición del contribuyente en su DEH el 27 de enero de 2016. La Inspección imputó un total de 55 días de dilaciones:

Motivo	Inicio	Fin	Días totales	Días efectivos
Solicitud de aplazamiento	10/03/2015	17/03/2015	7	7
Solicitud de aplazamiento	23/07/2015	09/09/2015	48	48
Total			55	55

La entidad reclamante considera, por su parte, que en el acuerdo de liquidación se descuentan improcedentemente esos 55 días y que, además, se toma una fecha incorrecta de finalización de las actuaciones. En concreto, habiéndose iniciado las actuaciones inspectoras en fecha 7 de diciembre de 2014, y siendo improcedente descontar algún período dilatorio, se constata, a su juicio, un evidente incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones.

La primera cuestión controvertida a determinar en el presente expediente se refiere a la fecha en que las actuaciones inspectoras deben considerarse terminadas. Para ello, ha de tenerse en cuenta que el acuerdo de liquidación fue puesto a disposición de la entidad con fecha 27/01/2016, en el buzón electrónico asociado a su dirección habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas. La obligada tributaria no accedió al contenido del acuerdo de liquidación en el plazo de diez días naturales desde la puesta a disposición, por lo que, en virtud del artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, se entiende que la notificación fue rechazada el 07/02/2016, fecha en la que se entiende por efectuado el trámite de notificación. Por lo tanto, la reclamante considera que es precisamente en dicha fecha (con la notificación del acuerdo de liquidación) cuando finalizan las actuaciones inspectoras de acuerdo con la ya transcrita redacción del artículo 104.2 LGT, vigente en el momento en que se inició la comprobación.

Por su parte, la Inspección defiende que la puesta a disposición del acuerdo de liquidación en dirección electrónica habilitada debe ser considerada como un intento de notificación a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de las actuaciones. De acuerdo con este criterio, la fecha de finalización de las actuaciones, para computar la duración del procedimiento, que debe tomarse, es el 27/01/2016.

Como ya se ha indicado, esta cuestión fue ya tratada, analizada y concluida por este Tribunal en su resolución de 14 de mayo de 2019 en la que concluimos:

"La entidad reclamante alega que la Inspección está aplicando con efectos retroactivos la nueva redacción que del artículo 104.2 LGT ha dado la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT y cuya entrada en vigor se produjo el 12/10/2015, y en la que se incluyó expresamente la previsión de que con la puesta a disposición de la notificación en sede electrónica se entendería cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos. Sin embargo, la interesada señala que el procedimiento ahora analizado comenzó con la notificación de inicio de las actuaciones que tuvo lugar el 07/12/2014 y que por lo tanto, debe aplicarse la normativa vigente en dicho momento, que no incorporaba la modificación referida.

Efectivamente, la Ley 34/2015 ha dado una nueva redacción al artículo 104.2 LGT:

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

La controversia expuesta ha sido ya zanjada en vía económico administrativa por la resolución del TEAC de 12/01/2017 R.G. 00/0738/2013 en la que se establece como criterio que:

"A efectos del cumplimiento de plazos, la existencia de un intento de notificación se acredita con haber sido puesto a su disposición el contenido del acto en la dirección electrónica habilitada al efecto, sin que pueda hacerse depender el cumplimiento de un plazo por parte de la Administración de la voluntad del interesado de acceder, o no, al contenido de dicho acto.

Si bien es cierto que la reciente modificación de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015 ha incluido expresamente esta previsión en el artículo 104.2, es razonable entender que dicha previsión se hallaba ya en el espíritu de la norma por lo que, tal equiparación de la puesta a disposición con el intento a que el precepto se refiere, se trata de una adecuación técnica de la redacción, dado que la anteriormente vigente venía de un momento en el que no existía NEO".

Por lo tanto, en virtud de la doctrina expuesta, debe confirmarse el criterio de la Inspección y señalar que, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de las actuaciones, la fecha que debe tomarse es la de la puesta a disposición de la notificación en sede electrónica; esto es, el 27/01/2016. Así, queda desestimada esta alegación de la interesada".

De acuerdo con lo anterior, puesto de manifiesto por este Tribunal en la resolución referida, procede desestimar la alegación del interesado en este punto.

A continuación, procede plantearnos la procedencia de computar, como períodos de dilaciones del procedimiento los así considerados por la Inspección en el acuerdo liquidatorio (un total de 55 días).

De acuerdo con la normativa transcrita, la duración de las actuaciones inspectoras ha de computarse desde el 07/12/2014, fecha de notificación de la comunicación de inicio, hasta el 27/01/2016; esto es, en principio el plazo máximo de duración de 12 meses se habría excedido. Ahora bien, en este cómputo no se deben incluir, a juicio de la inspección, un total de 55 días, en concepto de dilaciones no imputables a la Administración, que a continuación pasamos a detallar:

1. De 10/03/2015 a 17/03/2015: 7 días: Solicitud de aplazamiento del obligado tributario.
2. De 23/07/2015 a 09/09/2015: 48 días: Solicitud de aplazamiento del obligado tributario.

Así las cosas, nos encontramos con que con ocasión de la presente reclamación, la entidad niega la totalidad de las dilaciones computadas por la inspección por los motivos que seguidamente analizaremos. No obstante, con carácter previo, es de interés recordar que la propia obligada tributaria ha dado su conformidad a estos mismos períodos dilatorios, que figuran asimismo descontados en el acta incoada en relación con este mismo tributo (IVA) y períodos de liquidación y en la que no se admitía la deducibilidad de cuotas soportadas correspondientes a gastos de representación no admitidos en el IS, extendida con la conformidad expresa del obligado tributario en el seno del mismo procedimiento inspector que ahora estamos examinando.

Para pronunciarnos sobre esta cuestión, reproducimos, nuevamente, lo resuelto por este Tribunal en la señalada resolución de 14 de mayo de 2019, que señaló al respecto:

"No obstante, a pesar de que la recurrente haya prestado conformidad a dicha acta, correspondiente al mismo procedimiento y en la que se reflejaban las citadas dilaciones, este TEAC entrará a valorar las alegaciones realizadas sobre las mismas, en criterio que ya se ha expuesto en anteriores resoluciones como la de fecha 04/12/2014 R.G. 00/1598/2011.

1. La primera dilación computada se refiere a un aplazamiento solicitado por el obligado tributario. Así, en la documentación obrante en el expediente, se observa que en la diligencia nº 4 de fecha 05/03/2015 se fijó la continuación de las actuaciones inspectoras para el día 10 de marzo, en el domicilio del obligado tributario. Y en la diligencia nº 5 de fecha 17/03/2015, firmada por la representante de la entidad, se hace constar la manifestación expresa de ésta de conformidad con los hechos descritos en la misma, y se expone que:

En correo electrónico de fecha 6/03/2015, la representante de la entidad solicitó aplazamiento de las actuaciones hasta el 17 de marzo de 2015, por no poder comparecer el día 10 de marzo, fecha en la que se había fijado la próxima visita de inspección, según diligencia de fecha 05/03/2015.

Esta Inspección accedió al aplazamiento solicitado por el obligado tributario, con fecha 9/03/2015, advirtiéndole que, según lo dispuesto en el artículo 104 del R.D. 1065/2007, dicho aplazamiento constituirá una dilación imputable al obligado tributario y no se computará a efectos del plazo establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Nos encontramos pues, ante una demora en la terminación de las actuaciones inspectoras provocada por una petición expresa del obligado tributario concedida por la Administración, lo que supone objetivamente un retraso, que, de acuerdo con el RGAT, debe calificarse como de dilación no imputable a la Administración. Tal circunstancia, plenamente atribuible al contribuyente, conlleva como lógica contrapartida que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo de que dispone para la resolución del procedimiento. Debemos entender que el plazo máximo atribuido a la Inspección para que bajo su responsabilidad, realice la actuación inspectora trata de evitar un excesivo alargamiento de la misma; por lo que han de excluirse en contrapartida aquellas situaciones que hagan imposible el ejercicio efectivo de la misma por causas ajenas a la propia inspección.

En este punto, la reclamante alega que es doctrina reiterada del TEAC y del Tribunal Supremo en aplicación del artículo 171.3 RGAT (anteriormente artículo 36.4 del Reglamento General de Inspección, RGIT, aprobado por Real Decreto 939/1986) que, en aquellos supuestos en los que la Inspección solicita nueva documentación, deben otorgarse diez días hábiles para su aportación, sin que se pueda imputar dilación al contribuyente cuando no se ha respetado dicho plazo mínimo.

El invocado artículo 171 RGAT, en su redacción vigente al tiempo de los hechos disponía:

1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

- a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.
- b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.
- c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.
- d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
- e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1. Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con el deber de colaboración.

Así las cosas, debemos puntualizar que, en el caso que nos ocupa, la Inspección ha solicitado a la entidad documentación que debía estar a disposición de la Administración Tributaria, y además no ha requerido la aportación de dicha documentación en las oficinas inspectoras. En la ya mencionada diligencia número 4 (punto noveno) se indica que "toda la documentación solicitada en esta diligencia (así como la solicitada en la comunicación de inicio de actuaciones) deberá ser puesta a disposición de esta Inspección en la próxima visita" y se concluye señalando que "...quedando aplazadas las actuaciones inspectoras hasta el próximo 10 de marzo de 2015, en el domicilio del obligado tributario, ... a las 10:00 horas."

Llegados aquí, en este punto, resulta plenamente aplicable la doctrina contenida en la resolución del TEAC de 28/04/2009 R.G. 00/3372/2007 en la que se establece como criterio que:

La Inspección inició sus actuaciones mediante personación directa en el domicilio de la obligada tributaria. En el transcurso de la personación, se solicitó a la interesada la aportación de documentación que en todo momento debe estar a disposición de la Administración Tributaria, por lo que no está obligada a concederle el plazo de diez días que la norma reglamentaria prevé para los supuestos en los que se requiera la aportación de la documentación en las oficinas inspectoras, o bien cuando se trata de información que no debe estar a disposición de la Inspección. Estando obligada la entidad a su entrega el día de la personación de la Inspección, al encontrarse en su domicilio, la falta de aportación, determina el inicio de una dilación imputable al contribuyente, que finalizará en la fecha en que efectivamente se aporte. El cómputo de la dilación no comienza a contar desde que se advierte al interesado de que la no aportación completa de lo requerido puede ser considerado como dilación a él imputable, sino desde la fecha en que lo requerido debió ser aportado. Con ello, se considera que el cómputo de la dilación tiene como día inicial el siguiente al día en que el contribuyente debió aportar la documentación solicitada y como día final el día en que cumplimenta plenamente la solicitud.

En definitiva, hemos de confirmar los 7 días descontados por la Inspección a consecuencia del aplazamiento solicitado por la obligada tributaria.

2. El segundo período dilatorio, también discutido, se refiere a otro aplazamiento solicitado por la reclamante. Así, en la documentación obrante en el expediente, se observa que en la diligencia nº 12 de fecha 23/07/2015, extendida en las oficinas de la entidad y en la que consta manifestación expresa de conformidad por parte de la representante con los hechos descritos en la misma, se solicitó justificación y composición de la provisión por deterioro de inmovilizado y de la provisión por el soterramiento de la ... Por otra parte, en el transcurso de dicha visita la representante de la entidad solicitó aplazamiento de las actuaciones hasta el 10 de septiembre de 2015, siendo concedido por la Inspección previa advertencia de la dilación que en consecuencia, se imputaría al contribuyente. Además, en el apartado quinto se indica que "toda la documentación solicitada en esta diligencia (así como la solicitada en la comunicación de inicio de actuaciones) deberá ser puesta a disposición de esta Inspección en la próxima visita" y se concluye señalando que "quedando aplazadas las actuaciones inspectoras hasta el próximo 10 de septiembre de 2015, en el domicilio del obligado tributario, ... a las 10:00 horas."

Nos encontramos por lo tanto con un supuesto en el que asimismo resulta plenamente aplicable el criterio anteriormente expuesto. En el transcurso de una visita por personación de la Inspección en el domicilio de la entidad obligada tributaria, se solicitó documentación que debe estar a disposición de la Administración Tributaria, por lo que prevé para los supuestos en los que se requiera la aportación de la documentación en las oficinas inspectoras, o bien cuando se trate de información que no debe estar a disposición de la Inspección. Señala la reclamante que no procede imputar ningún día de dilación ya que la Inspección no había fijado fecha de comparecencia para realizar la aportación.

Realmente sorprende la incoherencia de esta afirmación, ya que es en el transcurso de la propia visita cuando la entidad directamente solicita aplazamiento, fijando una fecha, que es concedida y aceptada por la Inspección. Pero además, cabe recordar que la falta de puesta a disposición de la documentación, al encontrarse la Inspección en el domicilio de la entidad, ya determina por sí misma el inicio de una dilación, que en este caso se ve reforzada con la solicitud de aplazamiento. Tampoco procede descontar, del período dilatorio computado, los diez días de plazo mínimo, como la reclamante subsidiariamente pretende, ya que, como hemos señalado, la Inspección no tenía ninguna obligación de conceder dicho plazo mínimo.

En definitiva, de nuevo debe confirmarse la dilación computada por la Inspección, quedando desestimadas las alegaciones de la reclamante también en este punto.

De todo lo expuesto, resultan confirmados los 55 días de dilaciones no imputables a la Administración Tributaria. En consecuencia, toda vez que la inspección se inició en fecha 07/12/2014 y finalizó a efectos del cómputo del plazo de duración el 27/01/2016, se ha de concluir que las presentes actuaciones se han desarrollado con sujeción al plazo del artículo 150 de la LGT. Por lo tanto, no se ha producido la prescripción del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación".

QUINTO.- Determinado lo anterior, esto es, que el procedimiento ha finalizado en plazo, no produciéndose, en consecuencia, los efectos prescriptivos alegados por el reclamante, procede pronunciarse sobre las cuestiones de fondo que ofrece el expediente, en primer lugar en cuanto a la liquidación practicada por la Inspección.

Entre las alegaciones formuladas a la presente reclamación se incluyen cuestiones directamente relacionadas con otros conceptos. Quiere señalar este Tribunal que tales manifestaciones afectan directamente a la correspondiente regularización practicada en relación a las retenciones en el ámbito del IRPF y del IRNR. No obstante lo anterior, lo resuelto respecto a los mismos tiene relevancia en la cuestión que nos ocupa, puesto que es precisamente la consideración de las cantidades abonadas a los agentes como pagos por cuenta del jugador, lo que determina que la totalidad del mismo constituya retribución de este último, calificándose como gasto por retribuciones personales, lo que implica la no deducibilidad de la cuota repercutida por el agente a la entidad reclamante.

Lo que se cuestiona en esencia en la regularización practicada es quién es el destinatario de los servicios prestados por el agente o representante, y en consecuencia quien está obligado a soportar las cuotas repercutidas por el mismo.

Nos remitimos en este punto a lo resuelto por este Tribunal en la resolución mencionada, de 14 de mayo de 2019 (RG: 00-4100-16 y 00-5766-16). En particular, y en lo que afecta concretamente a la cuestión discutida en la presente reclamación, señala lo siguiente:

"El Reglamento sobre los Agentes de los Jugadores vigente en los ejercicios objeto de comprobación, aprobado por el Comité ejecutivo de la FIFA en su sesión del 29/10/2007, con entrada en vigor el 01/01/2008, establece en su artículo 19, denominado "Contrato de representación":

«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 compartidos con una de las otras partes o con uno de los agentes de jugadores involucrados en la transferencia de jugador o en la conclusión del contrato de trabajo.»

Asimismo, el artículo 22.3 del Reglamento de la FIFA establece:

«3. Todo agente de jugadores deberá asegurarse de que su propio nombre y firma, y el nombre de su cliente aparezca en los contratos suscritos que sean resultado de toda transacción en la que él participe.»

Con apoyo en la normativa expuesta y en el análisis de la documentación que obra en el expediente, la Inspección concluyó que las entidades ... por medio de sus respectivos representantes, así como Don ... y Don ..., actuaron como agentes de los correspondientes deportistas, y no como agentes del Club de Fútbol reclamante.

Ha de hacerse hincapié en que únicamente se han regularizado aquellos pagos correspondientes a operaciones en que se ha comprobado la intervención de los perceptores de los pagos (o, en su caso, de sus representantes) y además se ha constatado debidamente que dicha intervención se ha producido en su condición de agentes de los jugadores.

A estos efectos, en el acuerdo impugnado se destacan los siguientes aspectos:

- Los servicios prestados por los agentes se refieren a la firma o renovación de los contratos de los futbolistas e incluso en algunos contratos laborales de los futbolistas que se han aportado, aparece la figura del agente en su condición de representante de los deportistas.

Asimismo, se expone que en gran parte de los contratos federativos aportados por el obligado tributario, se omitió la página segunda de dicho contrato en la que constan las firmas de las partes y, en su caso, del agente que interviene en la operación (se tuvo conocimiento de tales firmas, en muchas ocasiones, gracias a las copias de los contratos federativos remitidos por la Real Federación Española de Fútbol, en atención al requerimiento informativo formulado).

- En todo caso, las remuneraciones de los agentes acordadas en los contratos suscritos entre éstos y el Club son del 5% de los importes que se satisfagan al respectivo jugador, por cada una de las temporadas en las que esté vinculado al Club, resultando imprescindible para el devengo y abono de las cantidades correspondientes a cada temporada, que el jugador preste sus servicios. Es decir, las retribuciones del agente se encuentran directamente ligadas a las del deportista, y se generan en cada temporada, siempre que el futbolista continúe jugando en el Club.

- Debe recordarse que el artículo 19.4 del Reglamento de la FIFA contempla expresamente la posibilidad de que el jugador autorice al club para que pague en su nombre las retribuciones del agente.

- Se recuerda además el régimen de estricta incompatibilidad establecido en la norma para evitar conflictos de intereses, de suerte que un mismo agente sólo puede actuar como representante de una de las partes.

- En la misma línea que la regularización efectuada, en un caso similar al que ahora nos ocupa, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15/09/2014, recurso 34/2013, que establece las siguientes conclusiones (las cuales se reiteran en otras sentencias del mismo Tribunal, que se citan en dicha sentencia, y en otra posterior, de 23 de enero de 2015, recurso 37/2013):

«El Club está pues pagando al jugador, el pago se hace por su cuenta, es el patrimonio del futbolista al que va destinado. Ocurre sin embargo que ese pago no se materializa en el jugador, no se le entrega a él, antes al contrario se dispone que no se le paguen

directa o indirectamente a él sino a su representante. Así pues se trata de un pago por cuenta del jugador pero que se va a hacer efectivo en el patrimonio de un tercero, el representante.

Ésta recibe materialmente el pago por cuenta del propio jugador y no del Club.(...)

En suma, el pago a la actora ha tenido lugar por cuenta del jugador y siendo esto así la relación contractual era entre ambos, jugador y actora. Precisamente por esto se hace constar que sea el jugador quien declare los pagos como rendimiento del trabajo y se haga cargo de los tributos y precisamente por eso también se dispone expresamente que estos pagos -al contrario de lo que ocurre respecto de los relativos al salario base no se le hacen efectivos en su cuenta sino en la del agente, se trata de que el club pague a este por cuenta del jugador y garantizar a la actora el pago directo sin la mediación material del jugador.»

La entidad reclamante insiste en sus alegaciones en que no figura en todo el expediente ningún consentimiento por escrito de los jugadores para que el pago del importe a los agentes se haga en su nombre, ni tampoco consta depositado en la Federación ningún contrato suscrito entre jugador y agente (por contra, sí se han depositado los suscritos entre los agentes y el Club). En cuanto a la incompatibilidad establecida en la norma, destaca que en todo caso, los incumplimientos del Reglamento FIFA (norma interna del ámbito deportivo que no proyecta eficacia sobre sujetos no vinculados a la FIFA) no conllevan la nulidad de los pactos.

En definitiva, alega la entidad reclamante que las operaciones realizadas por los agentes han sido de mediación entre el ofertante de trabajo (Club de fútbol) y el demandante de empleo (deportista), con asunción de los trámites necesarios para la contratación. Esto es, se destaca que las comisiones recibidas en ningún caso retribuyen otros servicios que hubiesen podido prestar los agentes exclusivamente a los jugadores. Así las cosas, señala que de acuerdo con la normativa laboral y con el artículo 7 del Convenio número 181 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) ratificado por España el 19/05/1999, está expresamente prohibido que las agencias de colocación intermediarias cobren por sus servicios a los trabajadores, sin que España haya excluido a los futbolistas profesionales de la aplicación del artículo citado a pesar de su relación laboral de carácter especial. Como indicio que apoya su argumentación, expone que el impago por los clubs de fútbol de los honorarios pactados con los agentes no se considera un incumplimiento de control financiero en lo relativo al pago de salarios, a diferencia de lo que sucede con las cantidades que deben abonarse a los jugadores de la plantilla.

Se observa que la interesada prescinde absolutamente de que, tal como se constata en la documentación del expediente, los agentes intervienen en los contratos celebrados entre el Club y los futbolistas en calidad de representantes de los deportistas (con el ya referido régimen de estricta incompatibilidad normativa existente en los ejercicios analizados que las partes se comprometen a respetar) y obtienen una remuneración ligada a la del futbolista y condicionada a la permanencia de éste en el Club (y totalmente independiente de su buen quehacer en defensa de los intereses del club). De esta forma, siendo indiscutible que la doble representación está prohibida, cuando un agente de jugadores interviene lo hará bien en representación e interés del jugador o bien en representación e interés del club. Llegados aquí, hemos de determinar si los pagos regularizados a los agentes se deben a la prestación de sus servicios a los jugadores de fútbol o bien, como pretende la reclamante, a una labor de intermediación entre las partes que, de acuerdo con la normativa laboral, ha de ser satisfecha por el Club que demanda una determinada contratación. Sin embargo, lo cierto es que, frente al exhaustivo análisis realizado por la Inspección, la obligada tributaria no presenta ningún elemento probatorio que avale su teoría y que demuestre que los agentes estén verdaderamente prestando un servicio encargado por el Club y mucho menos que estén realmente representando al Club en el mercado de fichajes y traspasos de futbolistas. En concreto, la reclamante no aporta ningún documento que evidencie algún procedimiento diseñado por el Club para realizar las contrataciones, ni cómo se determinan las necesidades, ni cómo se fija el presupuesto para la contratación, ni los mecanismos o protocolos para controlar el correcto cumplimiento de la labor a su decir encomendada a los agentes, ni el establecimiento de líneas básicas de actuación que permitan homogeneizar la tarea de los diferentes agentes. Tampoco se acredita la existencia de ninguna labor o servicio prestado por los agentes al Club, de forma previa a la del contrato, que precisamente es suscrito con simultaneidad al fichaje de los futbolistas. Sorprende además, no sólo que no exista en el organigrama ningún departamento creado en el Club a tales efectos, a pesar del importante desembolso económico que tales comisiones suponen, sino que exista una diversidad de agentes interviniendo en las operaciones cuando lo racional, en caso de ser servicios encargados por el Club, sería que se hubiesen utilizado siempre los mismos intermediarios.

De todo lo anterior, cabe concluir que la normativa de la FIFA permitía que un agente actuase como representante de un jugador o de un club, pero sujeto a un régimen de estricta incompatibilidad, de suerte que un mismo agente sólo podía actuar como representante de una de las partes. Así pues, en la medida que de la documentación obrante en el expediente puede constatarse que los agentes que intervienen en los correspondientes contratos venían actuando como agentes de los jugadores y, no habiéndose aportado ninguna prueba acreditativa de que los agentes ostentasen de hecho una representación real concedida por el Club, este TEAC considera que las alegaciones vertidas por la interesada no son suficientes para enervar el resultado alcanzado por la Inspección.

Para terminar, la entidad reclamante insiste en una cuestión ya planteada ante la Oficina Técnica, cual es la vulneración de la teoría de los actos propios ya que entiende que se ha producido un cambio de criterio respecto a anteriores actuaciones inspectoras en las que se analizaron operaciones homologables a las ahora regularizadas. Tanto en el acuerdo de liquidación como en la resolución del recurso de reposición, se señaló a la interesada que no se apreciaba cambio de criterio alguno toda vez que en las anteriores comprobaciones (por retenciones a cuenta del IRPF, períodos 1996, 1998, 1998 y 1999) no había concurrido acto expreso de calificación por la cuestión ahora controvertida.

Con ocasión de la presente reclamación, la interesada continúa manifestando su disconformidad y en concreto, pone de manifiesto la regularización practicada por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1998, en la que se negó la deducibilidad de las comisiones de los agentes como gasto del período considerando que debían ser activadas como mayor valor de adquisición de los jugadores incorporados a la plantilla. En efecto, en la documentación del expediente figura el acta invocada **A02-...** en la que literalmente se señala que los pagos por comisiones de compra de jugadores suponen un mayor valor del inmovilizado material, según las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas, criterio que por otra parte, tampoco ha sido respetado por el obligado tributario en las autoliquidaciones correspondientes al período ahora analizado.

En este punto, cabe recordar que para la confirmación de la regularización ahora analizada, ha resultado fundamental el régimen de incompatibilidad previsto en el artículo 19.8 del Reglamento sobre los Agentes de los Jugadores vigente en los ejercicios objeto de comprobación, aprobado por el Comité ejecutivo de la FIFA en su sesión del 29 de octubre de 2007, que entró en vigor el 1 de enero de 2008. Sin embargo, las actuaciones inspectoras invocadas por la reclamante versaron sobre el ejercicio 1998, en el que dicha norma no estaba vigente. A este respecto, como acertadamente se indica en el expediente sancionador asociado a la liquidación, el cambio de régimen jurídico ha sido valorado como un límite de la teoría de los actos propios en Sentencias del Tribunal Supremo, entre ellas, la de 7 de abril de 2104 (Rec. 3699/2012) y la de 23 de junio de 2014 (Rec. 3701/2012). En conclusión, en ningún caso habría concurrido un cambio de criterio por parte de la Administración tributaria, porque las actuaciones inspectoras a las que se refiere el presente expediente son las primeras que se realizan ante el obligado tributario bajo la vigencia del Reglamento de Agentes de la FIFA que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2008".

Finalmente, la reclamante insiste en una cuestión ya planteada en el recurso de reposición, relativa a la concreta regularización practicada respecto de cada uno de los jugadores. En síntesis, la reclamante considera insuficientes las pruebas aportadas por la Inspección para considerar que los respectivos agentes actuaron en representación de los futbolistas señalando que es el Club de fútbol quien tiene interés en la permanencia de los jugadores.

Tal como ya señaló este Tribunal en la resolución anteriormente mencionada, analizando las amplias explicaciones vertidas en la resolución del recurso de reposición (páginas 27 a 34) en las que se da cumplida respuesta a las objeciones planteadas en cada caso por la representación del Club de fútbol, este TEAC considera suficientemente acreditado que, en todos los supuestos regularizados, los pagos satisfechos a los agentes corresponden a los servicios prestados por éstos a los futbolistas. Asimismo, este TEAC entiende que la regularización practicada por cada jugador de fútbol se encuentra debidamente motivada, habiéndose dado adecuada contestación a las discrepancias manifestadas por la entidad y sin que las conclusiones alcanzadas resulten en absoluto desvirtuadas por el contenido del escrito de alegaciones ahora presentado.

Así, con independencia de la forma jurídica que reviste la operación, la naturaleza económica de la misma, de acuerdo al principio de calificación lleva a la Inspección y a este Tribunal, a considerar que el servicio de intermediación prestado tiene como destinatario beneficiario efectivo al jugador. Los clubes que contratan a los jugadores son sociedades que cuentan con una estructura organizativa permanente y que desarrollan una permanente y constante labor de contrataciones, renovaciones, ampliaciones o ceses de contratos con los jugadores para incorporarlos a su plantilla. Se presume de los mismos que cuentan, en consecuencia con los medios y el asesoramiento adecuado y necesario para llevar a cabo dicha labor. El hecho de que pague comisiones por tales servicios a distintos agentes intermediarios no tiene otra razón que el hecho de que los mismos son los agentes que representan a los jugadores a contratar, de ahí que el servicio por el que el mismo factura (comisiones por asesoramiento) se presta realmente al jugador.

Siendo así que el destinatario del servicio prestado y facturado por el agente es el jugador, es este el que debe soportar la repercusión. En consecuencia, el pago realizado por el Club lo es por cuenta de este último, por lo que ha de calificarse de gasto por constituir una retribución del jugador. Calificado el importe total satisfecho como retribución del jugador, la cuota repercutida no constituye una cuota soportada deducible para el Club.

El artículo 88 de la ley del IVA señala:

Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Por su parte, el artículo 92 de la Ley del IVA indica:

Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones: (...)

De acuerdo con lo previsto en la normativa del IVA, resulta que serán deducibles las cuotas soportadas por repercusión directa y las cuotas habrán de repercutirse sobre aquel para quien se realiza la operación gravada. En la medida en que se ha probado por la Inspección que el destinatario beneficiario del servicio es el jugador, y de no haberse probado lo contrario por el Club, que pretende hacer uso del beneficio de la deducción, el sujeto que efectivamente soporta la repercusión es el jugador por lo que no procede la deducción de la cuota por parte del Club reclamante.

SEXTO.- Señala el reclamante que de considerarse procedente la calificación llevada a cabo por la Inspección, esto es, considerar que el destinatario efectivo de los servicios del agente es el jugador y que, en consecuencia, es este el que debió soportar la cuota de IVA repercutida, por lo que ésta no resulta deducible para el Club, procedería la devolución de las mismas por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Lo señalado por el reclamante se enmarca en la denominada "Teoría de la regularización íntegra". Quiere señalar este Tribunal que, a lo que a esta reclamación afecta, dicha teoría se refiere a aquellos supuestos en los que se considera que la cuota soportada no resulta deducible por entender que ha sido indebidamente repercutida por el proveedor.

En el supuesto que ha dado lugar a la presente reclamación, la no deducibilidad no se establece por dicho motivo, ya que el servicio prestado por el agente es un servicio sujeto y no exento del IVA, por lo que la repercusión no es indebida. No obstante, la regularización efectuada por la Inspección considera que el destinatario efectivo de la operación no es el Club sino el jugador, por lo que es este último el que soporta la cuota del IVA. Conforme a esta calificación se considera que la totalidad del pago efectuado por el Club al agente lo es por cuenta del jugador por lo que el mismo se considera una retribución dineraria imputable a este y que constituye un gasto de personal para el Club.

De acuerdo con lo señalado no procedería la devolución de la cuota soportada y no resulta por tanto de aplicación lo señalado por el reclamante en sus alegaciones.

SÉPTIMO.- Por lo que se refiere a la sanción impuesta, tramitada con número R.G. 5767/2016, la entidad interesada plantea en primer lugar, que no procede la misma en tanto en la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad y en el posterior acuerdo de liquidación del que trae causa la misma se indica que "existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la regularización propuesta en el acta **A01 n° ...** y no en la parte de regularización propuesta en la presente acta por considerar que se da el supuesto de exoneración de responsabilidad contemplado en el artículo 179 p2 de la Ley General Tributaria".

El primer párrafo del artículo 209.2 LGT establece:

2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

En el caso que nos ocupa el procedimiento de comprobación finalizó con la notificación del acuerdo de liquidación el 7 de febrero de 2016. Con fecha 6 de mayo de 2016 se notificó a la entidad obligada tributaria el inicio del expediente sancionador, incorporándose formalmente al mismo los datos, pruebas y circunstancias obtenidos en las actuaciones de comprobación, y resultando de aplicación la tramitación abreviada con lo que también se incluía la propuesta de resolución.

En consecuencia, se constata que el procedimiento sancionador se inició dentro del plazo máximo de tres meses, dando cumplimiento a lo previsto en el artículo 209.2 LGT.

Las manifestaciones recogidas en el acuerdo de liquidación acerca de los indicios apreciados de comisión de infracción tributaria no son vinculantes a efectos del inicio de expediente sancionador, siempre que este se inicie dentro del límite temporal establecido. La propia normativa prevé la posibilidad de dictar acuerdo de rectificación de la propuesta de sanción, por lo que es igualmente admisible modificar la calificación en cuanto a lo apreciado por el actuario, cuando aún no se ha iniciado el procedimiento.

La regulación referida se contiene en el artículo 24.2 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST) aprobado por el Real Decreto 2063/2004, que señala:

"2. En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación. las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes:

a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables (...)".

Iniciado el procedimiento, este ha de concluir en el plazo máximo de seis meses, límite temporal que también se cumple en el caso que ha dado lugar a la reclamación, ya que la finalización del mismo se produce con la notificación del acuerdo de imposición de sanción, el 19 de septiembre de 2016, dentro de los seis meses desde su inicio, que como ya hemos señalado tuvo lugar el 6 de mayo de 2016.

De acuerdo con lo anterior debe desestimarse esta alegación ya que se observa un estricto cumplimiento de todas las limitaciones temporales señaladas en la normativa sancionadora.

OCTAVO.- A continuación, la entidad reclamante plantea que se ha producido una vulneración del principio de separación del procedimiento sancionador en fase instructora y fase decisoria, produciéndose una tramitación irregular del procedimiento sancionador al haberse nombrado una segunda instructora.

El interesado considera que es irregular el procedimiento al haberse encargado la instrucción del mismo al un equipo o unidad distinta al que desarrolló las actuaciones de comprobación.

En efecto, el inicio e instrucción del procedimiento sancionador se desarrolla por un equipo distinto al que llevó a cabo el procedimiento de comprobación puesto que el Inspector Jefe, competente para autorizar el inicio del procedimiento sancionador, nombró para ello a un actuario distinto.

El artículo 22 del RGRST señala lo siguiente:

2. Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los procedimientos sancionadores iniciados por órganos de inspección serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1.

b) Si se trata de actuaciones inspectoras distintas de las que integran el procedimiento de inspección, será competente para iniciar el procedimiento sancionador el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae su causa la infracción.

En el caso que nos ocupa, el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección. Señala así el artículo 25.1 del RGRST invocado anteriormente:

1. Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente.

Cuando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, el acuerdo de inicio podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Es conforme a la normativa que el inspector jefe designe, pues, para el inicio del procedimiento sancionador, a un equipo o unidad diferente del que hubiera desarrollado la actuación de comprobación.

En consecuencia, no se ha vulnerado norma alguna de atribución de competencias, por lo que procede desestimar la alegación formulada.

NOVENO.- En el siguiente apartado de su escrito, la reclamante insiste de nuevo en que ha existido un cambio de criterio en relación con inspecciones anteriores en las que se comprobaron los mismos hechos, lo que vulnera el principio de seguridad jurídica y ocasiona una patente indefensión. En concreto, recuerda que la regularización practicada por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1998 recogida en el acta **A02**-... que figura en el expediente, señala expresamente que los pagos por comisiones de compra de jugadores suponen un mayor valor del inmovilizado material, según las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas.

Asimismo, indica que en los Reglamentos FIFA anteriores al que tuvo su entrada en vigor el 01/01/2008 ya se preveía que en una misma transferencia un agente podría representar únicamente los intereses de una de las partes.

En resumen, la reclamante manifiesta haber obrado diligentemente (lo que implica que no proceda imponer sanción) y atribuye la regularización a un cambio de criterio de la Administración, circunstancia que, a su entender, le habría situado en una posición de indefensión.

La protección de la confianza legítima en aquellos casos en que se han creado expectativas razonables en el sujeto pasivo exige una adecuada ponderación en función de las circunstancias que concurren en cada caso concreto. En particular, la defensa del principio de seguridad jurídica y de buena fe del administrado solo cobra sentido en aquellos supuestos en que la previa conducta de la Administración haya determinado una posterior actuación del contribuyente.

Sin embargo, en el presente expediente, aun cuando el acta invocada señaló expresamente que los pagos por comisiones de compra de jugadores suponían un mayor valor del inmovilizado material, dicho criterio no fue respetado por la entidad reclamante en sus posteriores liquidaciones, ahora objeto de examen. Por lo tanto, difícilmente puede pretender la interesada que se declare vulnerado el principio de seguridad jurídica, toda vez que incluso ella misma prescindió absolutamente de los pronunciamientos recogidos en el acta que invoca.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que ni siquiera la propia interesada acogió el criterio que se le señaló anteriormente, no cabe entender que la regularización previa de la Administración hubiera generado ninguna expectativa razonable en el interesado. En definitiva, la conducta de la interesada evidencia una postura incoherente, que pone de manifiesto que no ha actuado de forma diligente y que no se le ha situado en ninguna posición de indefensión.

Así las cosas, debe desestimarse también esta alegación.

DÉCIMO.- Por último, la reclamante alega que en el acuerdo sancionador no está debidamente motivada el elemento subjetivo (culpabilidad), teniendo además en cuenta que los contratos no se han calificado de simulados.

El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal. De este modo, el artículo 183.1 de la actual LGT, establece:

Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

De lo expuesto se desprende que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino que es suficiente un cierto desprecio o menoscabo de la norma, esto es, una relajación en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. En esta misma línea, conviene precisar que el hecho de que los contratos no se hubieran calificado de simulados, circunstancia que supondría máxima reprobación en la conducta, no implica que no pueda apreciarse el necesario elemento de culpabilidad en la actuación de la entidad interesada.

Este TEAC ha venido, asimismo, manteniendo en forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales, entendiéndose que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. En este sentido, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

A este respecto, el artículo 179 de la LGT, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, ha recogido en su apartado 2, una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concorra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados.

Esta misma ha sido desde antaño la línea del Tribunal Supremo que, entre otras, en Sentencia de 6/06/2008, recaída en el recurso para unificación de doctrina nº 146/2004, matizaba que para que tal doctrina resulte viable es necesario que la discrepancia interpretativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de fundamentación, en todo supuesto de infracción bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica, sino que es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad.

Aplicando lo expuesto al caso ahora examinado, y a la vista de las alegaciones presentadas, procede analizar si en el acuerdo impugnado se ha motivado de forma adecuada la apreciación de la culpabilidad en la conducta del obligado tributario y las razones o causas por las cuales se considera que las irregularidades detectadas pudieran ser acreedoras de la sanción.

Así, en dicho acuerdo expresamente se indica al respecto:

- i) Que la Inspección no admite la deducción de las cuotas soportadas por la entidad que le han sido repercutidas por los agentes de los jugadores, ya que el obligado tributario no es el destinatario efectivo de las mismas, sino que los destinatarios efectivos de las operaciones son los jugadores. Ello es así, porque en las actuaciones de comprobación e investigación ha quedado acreditado que los agentes son agentes de los jugadores profesionales. En algunos casos, consta explícitamente en los contratos de trabajo y, en otros, la Inspección ha constatado dicha circunstancia a través del análisis de los contratos de trabajo y de los contratos entre el club y los representantes, contratos todos ellos aportados por el obligado tributario, por lo que el mismo disponía de los mismos elementos de juicio que la Inspección para determinar que los destinatarios efectivos de las operaciones realizadas eran los jugadores.
- ii) Además, la normativa de la FIFA resulta aplicable al obligado tributario por la adhesión del mismo a la Federación Española de Fútbol y por la adhesión de esta última a la Federación Internacional, por lo que debió conocer que en virtud del artículo 19.8 del Reglamento de Agentes de Jugadores, vigente en los períodos comprobados, se establece que para evitar cualquier situación de conflicto de intereses, los agentes de los jugadores solamente podían representar los intereses de una de las partes. Por ello, acreditado a través de la propia documentación aportada por el obligado tributario que los agentes de jugadores representan a los jugadores, sin que el Club haya desvirtuado dicha relación, los mismos no pueden prestar al Club los mismos servicios que a los jugadores, por lo que las cantidades pagadas a los agentes son pagadas en nombre y por cuenta de los jugadores.
- iii) Que mediante esta facturación errónea -entiéndase, facturación a un destinatario distinto del efectivo y real- el club de fútbol ha conseguido que parte de una retribución de sus empleados (el IVA de los servicios de los agentes), no constituya para él un coste real, dado que, mediante la aplicación errónea del mecanismo de deducción, dicho coste, de facto, fue asumido por el erario público.

iv) Que, frente a las alegaciones acerca de que la imposición de la sanción no puede fundamentarse en una disposición que no forma parte del ordenamiento, resulta que de acuerdo con el ordenamiento jurídico regulador de la actividad deportiva, los clubes de fútbol se encuentran obligados a cumplir los reglamentos dictados por la FIFA.

v) Que la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2016 (recurso número 213/2015), aprecia culpabilidad en una regularización correspondiente al pago efectuado por un club de fútbol al agente de un jugador.

Y se concluye señalando:

"Por lo tanto, el obligado tributario, que conocía o debía conocer la normativa aplicable, no debió incluir en sus autoliquidaciones del IVA las cuotas correspondientes a los servicios facturados por los agentes de los jugadores. No obstante, sucede que el obligado tributario pudo omitir la diligencia debida en su actuación y desconocer así las circunstancias antes señaladas en relación a los agentes, debido a que realmente resulta beneficiado, al deducirse improcedentemente las cuotas repercutidas por los agentes, cuando los destinatarios de los servicios eran los deportistas, y no el Club, y los jugadores, al actuar como consumidores finales de dichos servicios, no podían deducirse las cuotas de IVA repercutidas por los agentes. Esta Oficina Técnica considera que los hechos, que llevaron en el acuerdo de liquidación del que deriva este acuerdo de imposición de sanción a considerar a los agentes como agentes de los jugadores, son claros, toda la documentación utilizada por la Inspección para la regularización obraba en su poder y en algunos casos eran de dominio público, por lo que es claro, que el obligado tributario omitió la diligencia debida en su actuación en cuanto a sus consecuencias en el ámbito del IVA".

Este TEAC coincide con el criterio de la Inspección, apreciando la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta de la entidad obligada tributaria, sin que se dé ninguna de las circunstancias eximentes de responsabilidad que prevé la normativa.

Asimismo, del examen del expediente se desprende que resulta plenamente satisfecha la obligación que en este ámbito se impone a la Inspección de los Tributos de motivar y exteriorizar las razones que le llevan a concluir que la actuación del sujeto pasivo en este extremo es merecedora de sanción. En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la interesada sobre la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador impugnado.

En definitiva, por todo lo que se ha expuesto en los Fundamentos Séptimo a Décimo de la presente resolución, procede confirmar el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador y por lo tanto, desestimar la reclamación interpuesta frente al mismo y que se tramita con número de R.G. 5767/2016.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.