

Resumen

Liquidación. Base imponible. Prescripción. Sanción tributaria. El TEAC desestima el recurso de alzada interpuesto por un particular contra resolución del TEAR referente a liquidación del IRPF, tras confirmar la Sala, previo rechazo de la prescripción aducida de contrario, el criterio de la Administración. Así, se confirma, en aplicación de la jurisprudencia vigente sobre el tema, la posición de la Administración, manteniendo que, aunque los negocios suscritos entre jugador, sociedad interpuesta, club de fútbol y televisión, aparecen formalmente como contratos independientes, lo cierto es que forman parte de una única estructura negocial, existiendo un claro dominio de la voluntad de todos los intervinientes por parte del club, siendo este quien soporta jurídicamente los pagos, en los que la televisión actúa como intermediaria, al no haber perdido la titularidad y dominio efectivos de los derechos de imagen como consecuencia de los nuevos contratos suscritos, por lo que dichos pagos quedan dentro del ámbito del artículo 76 de la Ley del IRPF, debiendo imputarse al jugador como derechos de imagen y sin que pueda admitirse la denominada economía de opción, cuando el único objetivo es la mera elusión fiscal (FD 6). Finalmente se confirma la sanción impuesta al recurrente, al resultar acreditada su culpabilidad, siquiera a título de responsabilidad culposa (FD 8).

NORMATIVA ESTUDIADA

RD 1065/2007 de 27 julio 2007. Reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria art.101.7

Ley 1/1998 de 26 febrero 1998. Derechos y Garantías de los Contribuyentes art.29

Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998. IRPF y otras Normas Tributarias art.76

RD 939/1986 de 25 abril 1986. Reglamento General de la Inspección de los Tributos art.31.bis.4

Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria art.77 , art.79

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	1
FUNDAMENTOS DE DERECHO	5
FALLO	16

FICHA TÉCNICA

Procedimiento:Recurso de alzada

Legislación

Cita RD 1065/2007 de 27 julio 2007. Reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria

Cita RD 520/2005 de 13 mayo 2005. Rgto. general de desarrollo de Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa

Cita Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Cita Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998. IRPF y otras Normas Tributarias

Cita art.16 de Ley 43/1995 de 27 diciembre 1995. Impuesto sobre Sociedades

Cita RD 939/1986 de 25 abril 1986. Reglamento General de la Inspección de los Tributos

Cita art.24.2, art.31 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Cita Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Núm. de resolución: 1827/2010

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada (05/11/2013), este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, ha visto, en segunda instancia, el recurso de alzada interpuesto por D^a... en nombre y representación de D. A y D^a B con domicilio a efecto de notificaciones en el de su representante, en..., contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., dictadas el 3 de diciembre de 2009, núm. de expedientes..... y... en asunto relativo a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios de 1999, 2000 y 2001, y cuantía la mayor de 1.202.080 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- De los antecedentes unidos al expediente administrativo, en concreto, actas incoadas, informes ampliatorios anexos a las mismas y acuerdos de liquidación se deduce lo siguiente:

El 8 de noviembre de 2005, por la Inspección Regional de la AEAT de... fueron incoadas a nombre del reclamante y de Dª B actas modelo A02 núm.... y... por el concepto referenciado y períodos de 1999 y 2000; y, con la misma fecha fue incoada a nombre exclusivamente del reclamante acta modelo A02 núm.... por el ejercicio de 2001 y mismo concepto.

Las actuaciones Inspectoras en relación con los obligados tributarios se iniciaron el 12 de mayo de 2003 y a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración, establecido por el artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, no se han de computar 872 días de dilaciones imputables al contribuyente, especificándose en el acta los periodos en los que se produjeron dichas paralizaciones así como en el acuerdo de liquidación.

El 6 de febrero de 2004 se emitió comunicación de ampliación de las actuaciones de carácter general, al concepto de IRPF de 2002, notificándose mediante publicación en el Diari Oficial de la... de... el 9 de marzo de 2004, y entendiéndose producida dicha notificación el 22 de marzo de 2004. Adicionalmente se siguió intentando la notificación de la ampliación en el domicilio de los obligados tributarios, lográndose finalmente el 6 de abril de 2004.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación la Inspección constató que el contribuyente, presentó declaración conjunta por el impuesto en el ejercicio de 1999 por los importes que se indican, no presentando declaración por los ejercicios de 2000 y 2001.

Se deja reflejo de que firmó, el 15 de enero de 1999, un contrato de trabajo con el B que se extiende hasta el 30 de junio de 2002, con opción a prórroga, detallándose en las actas las remuneraciones percibidas en concepto de rendimientos del trabajo.

En la misma fecha de 15 de enero de 1999 el B y la sociedad residente en los Países Bajos X, BV (titular de los derechos de imagen del Sr....) firmaron un contrato de cesión de derechos de imagen. En dicho contrato, la referida sociedad, titular de los derechos de imagen del jugador, cede los mismos en exclusiva y durante la vigencia del contrato laboral al B.

También se especifica, en relación al uso del derecho a la retransmisión de la imagen del jugador, que la titularidad del derecho de imagen será compartida entre el B y X, BV. Como consecuencia de esta titularidad compartida, X, BV podrá ceder directamente a una compañía de televisión el uso de derecho de imagen que comparte en co-titularidad con el B, si bien, tal cesión exigía la autorización del B. Se establece que los contratos que pudiese firmar X, BV con una compañía de televisión se ajustarán al modelo de contrato que se anexa. Si bien, la duración de dichos contratos queda supeditada siempre a la vigencia del contrato que el B tenga suscrito con la compañía de televisión.

También el 15 de enero de 1999 se firmó un contrato entre Televisión de T..., X, BV y el Sr.... (en las actas se detallan las cantidades y pagos efectuados). El objeto de dicho contrato consistía en la cesión de los derechos de imagen, que la sociedad X, BV tenía en cotitularidad con el B a T...

Dicha cesión se concedía de forma conjunta con la cesión que desde los ejercicios 1996 y 1997 había otorgado el B a T..., en contratos todavía vigentes.

Así, el 27 de junio de 1997 el B y T... firmaron un contrato de novación de los contratos en vigor, como consecuencia de la nueva situación creada por el desdoblamiento de los contratos de imagen de los jugadores (sociedad interpuesta y Club). En dicho contrato se acuerda que T... adquirirá en lo sucesivo los citados derechos de las entidades interpuestas, pagando las cantidades correspondientes las cuales se descontarían de los importes que T... tuviese que pagar al B.

La Inspección de los Tributos, tras efectuar un análisis de los citados contratos concluyó señalando, en síntesis, lo siguiente:

-La verdadera realidad jurídico-negocial que subyace en las operaciones descritas no se compadece con las formas jurídicas adoptadas por las partes ni con los negocios formalmente suscritos por ellos.

La realidad no es otra que los pagos hechos por la televisión a las sociedades interpuestas y cesionarias de los derechos de imagen de los jugadores, se han realizado por cuenta y orden del Club de... Es decir, es el club quien soporta dichos pagos, pues la televisión realiza una función de mera mediación en dichos pagos. Y esto es así, porque el Club de... nunca ha llegado a perder la titularidad y dominio efectivo de los derechos de imagen como consecuencia de los diferentes contratos suscritos.

-La finalidad que persigue el entramado negocial descrito no era otro que evitar la aplicación de la norma de imputación de rentas aprobada en su día por la Ley 13/96 e incorporada en la vigente Ley 40/98 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. del IRPF en el artículo 76, mediante la generación de una apariencia contractual que pretendía situar como entidad pagadora de los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen a una persona diferente al club que había contratado al jugador y no vinculada con éste y con ello evitar la imputación prevista en el citado artículo.

-Aunque los diferentes contratos aparecen como contratos independientes, lo cierto es que forman parte de una única estructura negocial, y ello resulta del hecho de que en cada uno se hacen referencias constantes a los otros, que todos tienen la misma vigencia temporal ligada con el contrato laboral que une al jugador con el club y existe un dominio total de la voluntad negocial de todos los intervinientes por parte del club. Apoya la citada conclusión los siguientes hechos:

-Todos los contratos tienen la misma vigencia temporal que el contrato laboral suscrito entre el jugador y el club de...

-En los contratos suscritos por la sociedad interpuesta se pone de manifiesto un dominio total del Club, pues éste señala con quien se contratará, de qué modo, con que contenido, el importe y el plazo; siendo necesaria la autorización del club para la utilización de la imagen del jugador. Por tanto el club es el verdadero titular de los derechos de imagen del jugador.

-En el contrato de fecha 27 de junio de 1997 entre T... y el B se ve claramente el dominio absoluto que el club tiene en todo el entramado jurídico negocial creado, pues cada cantidad pagada a las sociedades intermediarias es una cantidad que se deja de adeudar al club, con lo cual, el saldo de ingresos y pagos entre las partes intervinientes resulta inalterado. Esto es, T... paga al Club las cantidades pactadas en los diferentes contratos si bien descuenta las cantidades que se hubiesen abonado a las sociedades interpuestas, como es el caso de X, BV.

En consecuencia y por aplicación del artículo 28.2 de la LGT de 1963 art.28.2 Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963 art.28.2 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria., que señala que: El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez, procede regularizar la situación del contribuyente partiendo de que los pagos efectuados por T... a las sociedades interpuestas lo han sido como una simple mediación de pago, siendo el Club quien era el verdadero titular de los derechos y quien realmente soportaba los pagos.

Una vez expuesto lo anterior resulta que el artículo 76 de la Ley 40/98 art.76 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998 art.76 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. establecía una imputación de renta por derechos de imagen cuando no se cumplía la regla del 85/15 y que consistía en que si las rentas del trabajo devengadas por el contribuyente en virtud de su relación laboral eran inferiores al 85% del total de las cantidades abonadas por el club, rendimientos del trabajo + derechos de imagen, en dicho caso, las cantidades percibidas por derechos de imagen serán objeto de imputación de rentas a la base general del impuesto.

En este caso las contraprestaciones pactadas por retribuciones al trabajo + derechos de imagen ascendieron a los siguientes importes:

	1999	2000	2001
Retribuciones trabajo	1.169.534,40€	1.427.618,22 €	1.332.617,47 €
Derechos de imagen:			
Abonados directamente	137.797,80€	229.663 €	229.663 €
Abonados por T...	1.806.320,07€	1.714.747,50€	1.751.703,63 €
Total.....	3.113.652,27€	3.372.028,81€	3.314.038,10 €

Y dado que el porcentaje que las retribuciones del trabajo respecto del total era inferior al 85%, procede la imputación prevista en el artículo 76 citado.

En relación a la imputación se señala por un lado, que el porcentaje del ingreso a cuenta aplicable, según el artículo 100 del Reglamento del impuesto, era del 15%, con lo cual los importes de dicho concepto ascendían a 291.617,68 €, 291.661,59 € y 297.204,99 €. Por otro lado y de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3º del artículo 76,: Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 9 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere la letra a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto. Con lo cual dado que el contribuyente había percibido derechos de imagen, en 1999, de la entidad Y, NV por importe de 521.058,86 €, y, en 2000, de la entidad Z, LDA por importe de 1000.000 €, las cantidades a imputar ascendían por derechos de imagen y pagos a cuenta a las cantidades que se indicaban en las propuestas.

Seguidos los trámites reglamentarios y tras las alegaciones presentadas por el interesado, el Inspector-Regional Adjunto dictó el 5 de mayo de 2006 los correspondientes acuerdos de liquidación, en los que, se indicó lo siguiente: Las dilaciones imputables al contribuyente se cuantificaron en 872 días, en lugar de los 852 que figuraban en el acta, ya que, parte de la documentación solicitada al inicio de las actuaciones no se aportó en ningún momento de las actuaciones, con lo cual, las dilaciones imputables al contribuyente abarcaban desde la primera diligencia (28-5-03) hasta la diligencia núm. 10 de fecha 17-10-05 (trámite de alegaciones). Como consecuencia de lo anterior no es necesario computar los 12 meses de interrupciones justificadas (requerimientos al extranjero) pues éstas se solapan con las dilaciones imputables al contribuyente.

En cuanto a la imputación de derechos de imagen, rectificó los cálculos del actuario, al apreciar que no coincidían las cantidades que figuraban en el contrato y las facturas (que coinciden entre sí) con las cantidades que figuraban en las órdenes de pago (que eran mayores), por lo que, se tomaron las primeras considerando que éstas se pagaron en los correspondientes ejercicios de 1999, 2000 y 2001.

Los importes que se tuvieron en cuenta ascendieron a un total de 1.545.185 € en 1999, 1.194.174 € en 2000 y 1.194.173 € en 2001 en lugar de las cantidades recogidas en las propuestas. Y teniendo en cuenta las retribuciones del trabajo percibidos del B en dichos ejercicios (no modificadas) resultaba unas remuneraciones totales de 2.713.913,65 € en 1999, 2.494.347,10 € en 2000 y 2.500.901,07 € en 2001 (trabajo + derechos de imagen), por lo que, el porcentaje que las retribuciones del trabajo representaban respecto del total, era inferior al 85% y en consecuencia procedía la imputación prevista en el art. 76 de la Ley 40/98 art.76 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998 art.76 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias..

Entre otras rectificaciones realizadas, se indicó, que, a diferencia de la propuesta que efectuó el actuario, el Inspector Regional Adjunto, en relación al apartado 3º del citado art. 76, consideró que los derechos de imagen a imputar no se tenían que minorar en los

521.058,86 € (liquidación de 1999) y en 100.000,00 € (liquidaciones de 2000 y 2001), ya que dichos importes no los había percibido de la entidad X, BV, que es la entidad intermediaria que ha motivado la aplicación del citado art. 76.

Tras indicar las cantidades a imputar por los ejercicios comprobados en concepto de derechos de imagen y pagos a cuenta, y como consecuencia de las diversas rectificaciones efectuadas, se practicaron las siguientes liquidaciones, cuyas deudas tributarias, comprensivas de cuota e intereses de demora, ascendieron a: 1999: 1.202.080 €; 2000: 656.713,09 €; 2001: 584.966,95 €. Dichas liquidaciones fueron notificadas con fecha 8 de mayo de 2006 según diligencia de notificación de la AEAT obrante en el expediente.

SEGUNDO.- En la misma fecha de incoación de las actas, 8 de noviembre de 2005, se comunicó al contribuyente el acuerdo de inicio de un Procedimiento Sancionador en los siguientes términos:

A) El contribuyente como consecuencia de las regularizaciones efectuadas dejó de ingresar las deudas tributarias en el importe que se indica, si bien, el instructor del expediente consideró que, respecto a la parte de las cuotas dejadas de ingresar y derivadas de la imputación de los derechos de imagen no era sancionable, por los motivos allí expuestos.

B) En relación a las circunstancias que llevaron a no ingresar las cuotas sancionables: 1999: no declarar rendimientos del capital mobiliario y practicar una deducción por mínimo familiar que no se correspondía con la realidad; 2000 y 2001: no declarar rendimientos del trabajo y capital mobiliario. El instructor consideró que la conducta de los contribuyentes fue voluntaria por lo que se aprecia en la misma dolo, culpa o cuando menos la culpabilidad inherente a la negligencia.

El Inspector Regional Adjunto, mediante resoluciones de fecha 5 de mayo de 2006, confirmó las propuestas del Instructor relativa a no sancionar la parte de las cuotas dejadas de ingresar derivadas de la imputación de los derechos de imagen, pero si el resto de modificaciones: incremento de los rendimientos del capital mobiliario y mínimo familiar en 1999, y, rentas no declaradas, en concreto, del trabajo y del capital mobiliario en 2000 y 2001. No obstante y con independencia de haberse modificado la liquidación, consideró que los cálculos que había efectuado el instructor para determinar las bases sancionables no eran correctos y según los cálculos que se reflejan en los acuerdos, las bases sancionables quedaron establecidas en: 241.809 € (1999), 267.770,59 € y 244.908,33 € (2001).

Seguidamente, en cuanto a la motivación de las sanciones impuestas, se reproducen, a continuación, diversas consideraciones contenidas al respecto en los acuerdos de imposición de sanción:

En el presente supuesto la conducta del obligado tributario es manifiestamente antijurídica al suponer una transgresión de las normas que imponen la obligación de presentar correctamente cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Esta obligación se recoge de forma genérica en el artículo 35 de la Ley 230/1963 art.35 Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963art.35 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. y en el 29.c) de la Ley 58/2003 art.29.c Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003art.29.c Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.. De forma más específica, el artículo 79 de la Ley 40/1998 art.79 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998art.79 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias., del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, establece la obligación de los sujetos pasivos de "presentar y suscribir declaración por este impuesto". Asimismo, conforme al artículo 80 de la misma Ley " Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma, plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda". Tal y como ha quedado recogido en los Antecedentes de Hecho, el obligado tributario no presentó correctamente la declaración-liquidación correspondiente al IRPF del ejercicio 1999.

- (...) Tal y como ha quedado recogido en los Antecedentes de Hecho, el obligado tributario no presentó la declaración- liquidación correspondiente al IRPF del ejercicio de 2000 (...) 2001 (...) -

Así, en primer lugar, por lo que se refiere a la conducta consistente en la no aplicación del régimen de imputación de derechos de imagen, no se aprecia culpabilidad, (...) al no ser posible exigir al obligado tributario un conocimiento tan amplio y exhaustivo de la normativa tributaria aplicable en este caso, no se aprecia una conducta negligente merecedora de sanción

En cambio en todos los demás conceptos que dan lugar a regularización, es decir parte de los rendimientos del capital mobiliario (...) - es decir, los rendimientos del trabajo y del capital mobiliario (...) - y la deducción por 3 hijos en lugar de 2 se puede observar un comportamiento culposo por su parte. En concreto la declaración de los rendimientos del capital mobiliario no admite duda razonable de interpretación, en la medida en que Sr.... era residente en España y por tanto estaba sujeto por toda su renta mundial y no tributaba por ellos en los Países Bajos ni en ningún otro país.

La minoración en concepto de mínimo familiar y la deducción autonómica por 3 hijos, cuando en 1999 todavía no había nacido el tercero, es si cabe más grave, se acerca al dolo, puesto que, no se trata de una cuestión de aplicación de las normas jurídicas ni de interpretación de las mismas, sino la falsificación de un dato a sabiendas de su falsedad.

Por todo ello, cabe apreciar una actuación del obligado tributario voluntaria, es decir, con plena intencionalidad para conseguir un resultado defraudatorio, podía tener un conocimiento, al menos probable, de la potencialidad de su conducta para producir ese resultado tipificado. Así, pues, concurre culpa en la conducta del obligado tributario o, lo que es lo mismo, existe una omisión de aquella diligencia exigida al obligado tributario quien debe conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública. Y en tanto que conducta culposa, es sancionable con arreglo a derecho.

Por otro lado, no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 77.4 de la Ley 230/1963 art.77.4 Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963art.77.4 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. y el artículo 5.2 de la LDGC.

Tampoco concurren las circunstancias previstas, a estos mismos efectos, en los apartados segundo y tercero del artículo 179 de la Ley 58/2003 art.179 Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003 art.179 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria..

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción.

Por último, en cuanto al importe de las sanciones se procedió a comparar el régimen sancionador de la Ley 230/63 Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. con el previsto en la Ley 58/2003 Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. para ver cuál resultaba más favorable, siendo aplicable el de la ley 230/63 Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. graduándose las sanciones al 60% (mínimo 50%; criterio de ocultación 10 p.p) y ascendiendo las sanciones aplicadas a los siguientes importes: 1999:145.085,40 €; 2000: 160.662,35 €, y 2001: 146.944,99 €.

TERCERO.- Disconformes los interesados con dichas liquidaciones y resoluciones sancionadoras, interpusieron contra las mismas, el 8 de junio de 2006, las reclamaciones económico administrativas números..... y... ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de..., que, mediante resoluciones de 3 de diciembre de 2009, acordó en primera instancia:

Ejercicio de 1999: estimar en parte la reclamación:

1) Anulando la liquidación practicada, la cual deberá de ser sustituida por otra de acuerdo con lo expuesto en el Fundamento núm. 12, reconociendo al reclamante, en su caso, el derecho a la devolución de las cantidades que hayan podido resultar indebidamente ingresadas, más los correspondientes intereses y

2) Anular la sanción impuesta, sin perjuicio que se pueda iniciar un nuevo expediente sancionador a partir de la nueva liquidación.

Ejercicio de 2000: estimar en parte la presente reclamación:

1) Confirmando la liquidación de cuota e intereses y

2) Anulando la sanción impuesta, la cual deberá de ser sustituida por otra de conformidad con el último Fundamento, que señala que: Así las cosas debe de anularse la sanción, la cual deberá de ser sustituida por otra en la que, la sanción impuesta sea solo del 50% y que este porcentaje se aplique sobre la base sancionable de 46.050,58 €.

Ejercicio de 2001: estimar en parte la presente reclamación:

1) Confirmando la liquidación de cuota e intereses y

2) Anulando la sanción impuesta, la cual deberá de ser sustituida por otra de conformidad con el último Fundamento que señaló: Así las cosas debe de anularse la sanción, la cual deberá de ser sustituida por otra en la que, la sanción impuesta sea solo del 50% y que este porcentaje se aplique sobre la base sancionable de 63.627,36 €.

Dichas resoluciones, notificadas al interesado con fechas 18 y 19 de febrero de 2010, tal y como se deduce de los correspondientes acuses de recibo de la Administración de Correos obrantes en el expediente, fueron recurridas en alzada ante este Tribunal Central mediante escritos que tuvieron entrada el día 18 de marzo de 2010, efectuando, en síntesis, las siguientes alegaciones, que posteriormente se desarrollarán:

1ª) Prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios de 1999 y 2000 como consecuencia del cómputo en el plazo de duración de las actuaciones;

2ª) Improcedencia de la imputación efectuada al interesado prevista en el artículo 76 de la ley 40/1998 art.76 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998 art.76 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. al no concurrir los requisitos necesarios para ello.

3ª) Nulidad de la resolución impugnada por haber excedido el Tribunal de instancia su función revisora;

4ª) Disconformidad con las sanciones impuestas.

CUARTO.- El Abogado del Estado-Secretario del Tribunal Central haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley General Tributaria 58/2003 decretó con fecha de 5 de mayo de 2010 la acumulación de los expedientes número de registro general 1827/2010, 1831/2010 y 1842/2010.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para conocer del presente recurso de alzada, que ha sido formulado con personalidad y legitimación acreditadas y en tiempo hábil conforme a lo dispuesto en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria., General Tributaria, así como en el Reglamento general de desarrollo de dicha Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo RD 520/2005 de 13 mayo 2005 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa..

SEGUNDO.- Con carácter previo al análisis del fondo del asunto, efectúa el interesado una serie de alegaciones de carácter procedimental conducentes a la declaración de la prescripción del derecho de la Administración a la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de los ejercicios de 1999 y 2000 (no se alega respecto del ejercicio 2001) por exceso de duración del plazo de doce meses del procedimiento inspector.

En el acta se computan dilaciones imputables al contribuyente por un total de 852 días, que abarcan, en síntesis, desde el 28-5-2003 al 17-10-2005, con la excepción de los días que van del 14-11-2003 al 4-12-2003, y el año de interrupción justificada que, por requerimientos de información internacionales, se computa entre el 28-4-2004 y el 28-4-2005, según el siguiente desglose.

CONCEPTO	INICIO	FIN
No aporta documentación solicitada	28/05/2003	12/06/2003
No aporta documentación solicitada	12/06/2003	17/10/2003
No aporta documentación solicitada	17/10/2003	27/10/2003
No aporta documentación solicitada	27/10/2003	14/11/2003
y, desde 16/01/2004, solicitud aplazamiento	04/12/2003	26/01/2004
No aporta documentación solicitada	26/01/2004	10/02/2004
No aporta documentación solicitada	10/02/2004	28/04/2004
Requerimientos de información internacionales	28/04/2004	28/04/2005
No comparecencia por el ejercicio 2002	29/04/2004	17/10/2005

En el acuerdo de liquidación se considera también que las dilaciones imputables al contribuyente se prolongan desde la primera diligencia de 28/05/2003 hasta la diligencia que sirvió para abrir el trámite de audiencia el 17/10/2005, puesto que la documentación solicitada en la comunicación de inicio (en particular los extractos de cuentas bancarias en los Países Bajos) no se aportó en ningún momento de las actuaciones, resultando un período de dilación de 872 días. De dicho periodo no se descuenta ningún lapso de tiempo. Explica el acuerdo que no se tienen en cuenta, para evitar solapamientos o doble cómputo, los 12 meses de interrupción justificada producida que suponen los requerimientos de información internacional realizados a través del Equipo Central de Información, de los que se da cuenta.

Consiguientemente, el plazo de doce meses para el desarrollo de actuaciones inspectoras recogido en el artículo 31 del Reglamento General de Inspección de los Tributos, no ha sido superado.

Por su parte, el TEAR de... en las dos resoluciones que dictó referidas a los ejercicios de 1999 y 2000, redujo a 258 días la dilación, que tiene su comienzo el 28-5-03, por no aportar la documentación solicitada en la primera diligencia, extendida con fecha 28 de mayo de 2003, en la que se le solicitó que llevase Extracto bancario de las cuentas de las que sean titulares los obligados tributarios en los ejercicios 1999, 2000 y 2001, considerando que dicha dilación finaliza el 10 de febrero de 2004, fecha en la que se aportaron los extractos de AA correspondientes a los ejercicios de 1999 y 2000, señalando el contribuyente que no disponía de más información relativa a los rendimientos del capital mobiliario.

Asimismo se computa dilación por no comparecer y no aportar documentación en relación con el ejercicio 2002, ejercicio al que se amplían las actuaciones tras la notificación al interesado el 6 de abril de 2004, dilación que comienza el 28 de abril de 2004, fecha en la que debía haber comparecido en las Dependencias de la Inspección de los Tributos aportando los mismos documentos solicitados en la citación de inicio pero referidos al ejercicio de 2002. Esta dilación deja de computarse por la interrupción justificada de las actuaciones como consecuencia de los requerimientos de información efectuados a otros Estados de la UE.

Su cómputo de dilaciones queda del siguiente modo:

En conclusión las dilaciones imputables al contribuyente ascienden a:

No aportar documentación (del 28-5-03 al 10-2-04)..... 258 días.

No atender Inspección (del 29-4-04 al 22-06-04)..... 54 días

Interrupción Justificada (del 22-6-04 al 22-6-05)..... 365 días

No aportar documentación (del 23-6-05 al 17-10-05)... 114 días

Total..... 791 días

Frente al cómputo de dilaciones efectuado por el TEAR de..., reitera el reclamante que la excesiva duración de las actuaciones inspectoras ha ocasionado la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la obligación tributaria de los ejercicios de 1999 y 2000.

Se refiere, en primer lugar, a la inexistencia de dilaciones por una presunta falta de aportación de documentación entre la diligencia núm. 5, de 14 de noviembre de 2003, y la diligencia núm. 7, de 4 de diciembre de 2003 (19 días que considera no imputables).

En segundo lugar, defiende la inexistencia de dilación entre el 29 de abril de 2004 y el 17 de octubre de 2005 (168 días), ya que durante todo este periodo de tiempo, la documentación solicitada por el actuario se refería única y exclusivamente al ejercicio de 2002, ejercicio respecto del cual se habían ampliado las actuaciones hasta entonces referidas a 1999 y 2000. Debido a esta circunstancia, y

desde el 29 de abril de 2004, las dilaciones que quieran imputarse al contribuyente por una presunta falta de aportación de documentación deben ser predicables sólo del ejercicio de 2002, no pudiendo extenderse al resto de ejercicios objeto de impugnación.

Y en tercer lugar, manifestó la inexistencia de dilaciones por una presunta falta de aportación de documentación entre la diligencia núm. 1, de 28 de mayo de 2003, y la diligencia núm. 10, de 17 de octubre de 2005 (426 días no imputables), ya que los documentos exigidos por la inspección fueron aportados por el contribuyente en la medida en que los iba obteniendo, y además en ese lapso de tiempo hubo una constante actividad inspectora.

TERCERO.- Pues bien, las alegaciones primera y tercera que realiza el reclamante se refieren, en realidad, a la misma dilación, a la que el acuerdo de liquidación entiende producida entre la diligencia núm. 1, de 28 de mayo de 2003, y la diligencia núm. 10, de 17 de octubre de 2005, en atención a que la documentación solicitada en la comunicación de inicio (en particular los extractos de cuentas bancarias en los Países Bajos) no se aportó en ningún momento de las actuaciones, resultando un período de dilación de 872 días.

Debe aclararse, antes de continuar, que esta dilación fue reducida por el TEAR de Cataluña a 258 días, al considerar que finaliza el 10-2-04, cuando el contribuyente manifestó no poder aportar más documentación.

En primer lugar, se alega la inexistencia de dilación en un pequeño periodo, en los 19 días transcurridos desde la diligencia núm. 5, de 14 de noviembre de 2003, y la diligencia núm. 7, de 4 de diciembre de 2003. Esta alegación debe ser desestimada, ya que según se desprende con claridad del expediente administrativo, en dicho periodo estaba pendiente de aportar la documentación solicitada al inicio de las actuaciones.

En concreto, en la comunicación de inicio de las actuaciones se solicitó, entre otra documentación, la aportación de justificantes de rendimientos del capital mobiliario. Asimismo, en la diligencia núm. 1, tras reflejar que no se aporta la documentación solicitada en la comunicación de inicio, se solicita la aportación de más documentación, entre la que se encuentran los extractos bancarios de las cuentas de las que son titulares los obligados tributarios en los ejercicios 1999.2000 y 2001.

En las diligencias núm. 2 y núm. 3 se recuerda la documentación solicitada y no aportada aun. Así, en el punto 5 de la diligencia núm. 3, de 17 de octubre de 2003, se indica que:

5.- A lo largo de las presentes actuaciones se ha solicitado, entre otra, la aportación de determinada documentación que hasta el momento no ha sido aportada, concretamente:

-los extractos bancarios de las cuentas titularidad de los obligados tributarios en los ejercicios objeto de comprobación.

Al respecto se hace constar que los extractos bancarios solicitados todavía no obran en poder del compareciente, que intentará aportarlos en la próxima visita.

Asimismo, en la diligencia núm. 6, de 21 de noviembre de 2003, se deja constancia de que faltan extractos de la cuenta 2100-9300-37-0234842815, que se solicita.

En la diligencia núm. 8, de 26 de enero de 2004, se vuelve reflejar que falta documentación por aportar:

4.-Que en la comunicación de inicio se solicitó la aportación de certificados o comunicados bancarios de las retribuciones de capital mobiliario. Hasta el día de hoy se han aportado (...)Se reitera que se aporte certificado o comunicado bancario de tales rendimientos y en particular extracto emitido por AA relativo a los activos depositados en dicha entidad y los rendimientos derivados de los mismos correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000.

Por último, en la diligencia núm. 9, de 10 de febrero de 2004, se indica que en relación a los extractos de cuentas bancarias solicitadas desde el inicio de las actuaciones, cuya titularidad corresponda a los obligados tributarios distintas de las aportadas hasta la fecha el compareciente manifiesta que no ha sido posible obtener dicha información.

Es claro, por tanto, como reconoce el reclamante en la última diligencia reproducida, que hay documentación solicitada desde el comienzo de las actuaciones que no es aportada, al menos, hasta el 10 de febrero de 2004, (fecha en la que el TEAR pone fin al cómputo de dilación por dicha falta de aportación), de modo que dicha falta de aportación incluye también a los 19 días que median entre la diligencia núm. 5, de 14 de noviembre de 2003, y la diligencia núm. 7, de 4 de diciembre de 2003.

Se alega también contra la imputación al contribuyente de este periodo de dilación (tercera alegación) que los documentos exigidos por la Inspección de los Tributos fueron aportados por los mismos en la medida en que los iban obteniendo, habiendo, además, en ese lapso de tiempo una constante actividad inspectora. No obstante, el hecho de que a lo largo de las actuaciones inspectoras se haya ido aportando diversa documentación solicitada en el procedimiento, no impide considerar que la no aportación de una determinada documentación, como pueda serlo en el caso que nos ocupa la relativa a los extractos bancarios de la totalidad de los ejercicios comprobados, documentación nuclear para verificar los flujos económicos entre las distintas entidades que intervienen en la gestión de los derechos de imagen que se regularizan, constituya una dilación imputable al contribuyente hasta el momento de su aportación, ya que es criterio de este Tribunal el considerar que para la apreciación de un retraso o dilación como imputable al contribuyente no es necesario que concurra en éste una voluntad maliciosa u obstructiva, pues ésta sería una circunstancia que, en su caso, podría apreciarse a efectos sancionadores, que no es de lo que se trata aquí.

Tampoco es óbice el hecho de que a lo largo del procedimiento inspector la actuación inspectora haya podido continuar, tal y como expresamente indica el artículo 31 bis 4 del RGIT, (y continúa reflejando el apartado 7 del artículo 101 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (R.D. 1065/2007 RD 1065/2007 de 27 julio 2007 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.), previsión normativa que responde a los principios de eficacia, celeridad y economía, de modo que no quede obligada la Administración a la absoluta inactividad en una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente y pueda, pese a la imposibilidad de ultimar las líneas de investigación afectadas por la interrupción o la dilación citadas, realizar otras pesquisas que sí le resulten posibles.

CUARTO.- La segunda alegación sostiene la imposibilidad de imputar dilaciones por el período transcurrido entre el 29 de abril de 2004 y el 17 de octubre de 2005, ya que la liquidación recurrida liquida los ejercicios 1999 y 2000, a los que inicialmente se refirió el procedimiento inspector, mientras que en el período citado la documentación solicitada por el actuario se refería única y exclusivamente al ejercicio 2002, ejercicio al que se ampliaron las actuaciones iniciales después de comenzado el procedimiento.

El reclamante defiende su posición aportando diversas resoluciones judiciales de las que resultaría, en síntesis, que cada concreta actuación tendrá efectos tan solo para el impuesto y ejercicio al que se refiere. Esta tesis, contraria a considerar que todas las actuaciones producidas en el seno de un único procedimiento inspector extienden sus efectos a todos los impuestos y períodos comprobados en él, fue acogida (aunque solo para procedimientos inspectores iniciados antes de la vigencia de la actual Ley General Tributaria, la Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.) por diversa jurisprudencia que cita el reclamante, pero debe considerarse superada por jurisprudencia del Tribunal Supremo, recogida, entre otras, por las Resoluciones de este Tribunal Central de 05/10/2011 (R.G. 262/2010) o 18 de julio de 2013 (R.G. 5877-10):

(...) viene siendo criterio reiterado de este Tribunal (entre otras, 30 de abril de 2009, RG 4365/08 o 28 de octubre de 2005, RG 3032/03), el considerar que las actuaciones inspectoras se hallan sujetas al principio de uniformidad o procedimiento único, en el sentido de afirmar que la comprobación inspectora que abarca los conceptos impositivos y períodos reseñados en la comunicación de inicio de la comprobación ha de considerarse como un todo, resultando eficaces las actuaciones que en la misma se desarrollen indistintamente en cualquiera de las áreas afectadas por la inspección. Es decir, la normativa reguladora fija unos plazos máximos, en este caso para culminar las actuaciones inspectoras desde que se inician, este plazo se refiere a las actuaciones inspectoras tomadas en su totalidad, como el conjunto de actos que realiza la Inspección desde la comunicación de inicio de las mismas hasta que se dicta el acto de liquidación y se notifica y que tienen por objeto regularizar la situación tributaria del contribuyente respecto de los tributos que estén siendo objeto de comprobación, en función del alcance de dichas actuaciones. (...) en todo caso son liquidaciones que resultan de una misma actuación inspectora y las dilaciones que se produjeron en el transcurso de las mismas afectan a todos los tributos a los que ésta se extendiese.

El principio de procedimiento único fue objeto de pronunciamientos contradictorios durante la vigencia de la Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria., General Tributaria, de 28 de diciembre, que han sido zanjados por la Sentencia de 13 de enero de 2011 del Tribunal Supremo, que, recopilando su jurisprudencia anterior y reconociendo vacilaciones en este punto, concluye (Fundamento de Derecho Quinto, letras B) a E), lo siguiente:

Ciertamente, el contenido de estas diligencias revela que en ellas se requirió información y se examinaron aspectos que nada tenían que ver con el tributo y periodos a que se contrae el presente recurso de casación, a saber, IRPF, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal y profesionales, ejercicios 1992 (junio a diciembre), 1993 y 1994. Sin embargo, también es cierto que las diligencias que acabamos de enumerar sí resultaban esenciales y se hallaban directamente relacionadas con otros de los tributos y ejercicios a que se refería la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de fecha 30 de mayo de 1997, y que fueron los siguientes: Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992, 1993 y 1994; Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 1992 (de junio a diciembre), 1993 y 1994; declaración anual de operaciones con terceros, ejercicios 1992, 1993 y 1994; e, Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 1993 y 1994. Y esta circunstancia, conforme a nuestra jurisprudencia, resulta determinante para rechazar que haya existido la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras que aprecia la Sala de instancia. (...)

Como ya hemos señalado, en virtud de nuestra doctrina general, no existiría interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en la medida en que las diligencias extendidas desde el 30 de junio de 2000 hasta el 11 de mayo de 2001, al referirse a tributos, conceptos y ejercicios incluidos en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector seguido con FCC, tuvieron efectos interruptivos de la prescripción.(...)

F) Por consiguiente, teniendo en cuenta que, en principio, salvo supuestos excepcionales -que no es necesario ahora especificar-, las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado debe estimarse, lo que conlleva la anulación de la Sentencia recurrida en este extremo.

El mismo criterio ha seguido al respecto la STS de 16-06-2011 (rec. núm. 3331/2006). La conclusión establecida por esta jurisprudencia respecto de los tributos, conceptos y ejercicios incluidos en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector afecta igualmente a los ejercicios que se incorporaron después al mismo, y único, procedimiento inspector mediante la oportuna ampliación del ámbito del mismo, como afirma la resolución de este Tribunal Central de 15 de noviembre de 2012 (R.G. 5221-10).

Por lo tanto, las dilaciones lo son respecto del procedimiento inspector en su conjunto y no respecto de cada concepto tributario y/o ejercicio a que dicho procedimiento alcanza, de modo que deben rechazarse los argumentos opuestos por el reclamante frente a la consideración como dilación a él imputable de la falta de cumplimiento de los requerimientos formulados en relación con el ejercicio 2002.

Debe aclararse, no obstante, que a la vista del acuerdo de liquidación y de la resolución del TEAR, de dicho periodo de dilación referido a actuaciones relacionadas con el ejercicio 2002, que se extendería desde el 29 de abril de 2004 hasta el 17 de octubre de 2005,

tan solo se computan 168 días, los que van del 29-4-04 al 22-06-04 (54 días) y del 23-6-05 al 17-10-05 (114 días), ya que para no incurrir en duplicidad de cómputo no se tienen en cuenta los 12 meses en los que se produce una Interrupción Justificada del procedimiento por solicitud de documentación a administraciones tributarias de otros países de la Unión Europea, entre el 22-6-04 y el 22-6-05.

Sobre esta interrupción justificada por 12 meses por solicitud de información al extranjero, debe, sin embargo, tenerse en cuenta, como ya ha hecho este TEAC, entre otras en la Resolución de 24 de julio de 2012 (R.G. 2893/2010) o de 5 de septiembre de 2013 (R.G.1683/2010), el criterio recientemente sentado por el Tribunal Supremo sobre el cómputo de su plazo máximo.

Dispone al respecto el artículo 31.bis.1 del RGIT que:

El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses.

Ha interpretado este precepto el Tribunal Supremo en sentencia de 19-04-2012, recaída en recurso de casación para unificación de doctrina (rec. núm. 409/2010), y en igual sentido y fecha en sentencia recaída en el recurso núm. 541/2011. Dice la primera de las sentencias citadas:

(...) La sentencia de instancia, considera que la petición de informes o datos a Administraciones tributarias de Estados de la Unión europea, produce una interrupción justificada de doce meses, mientras que la sentencia de contraste aboga por computar como máximo seis meses.

Nos enfrentamos a interpretaciones encontradas, como resulta obvio, del art. 31, bis. 1, a) del Real Decreto 939/1986 RD 939/1986 de 25 abril 1986 Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.; precepto que distingue según la solicitud se realice "a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países", estableciendo la regla general que de solicitarse a unos u a otras, la interrupción justificada no puede durar más de seis meses por todas las solicitudes formuladas. A esta regla general se establece una excepción, cuando las solicitudes formuladas tengan por destinatario a varios Estados, tanto Estados miembros de la Unión europea, como otros Estados, este plazo se amplía a doce meses. Dado que en este caso concreto siendo tres las solicitudes cursadas, dos a las Administraciones Tributarias de los Estados de Portugal y Alemania, y la otra a la Administración Local de Tías, el plazo debe tenerse por interrumpido justificadamente seis meses, en tanto que como resulta de su tenor literal el plazo de doce meses sólo se encuentra reservado cuando los informes o datos se solicitan a organismos distintos a la Administración Tributaria de Estados de la Unión europea o tercero países.

Aplicando al caso la doctrina del Tribunal Supremo citada la dilación máxima por dichas peticiones de información a otras Administraciones Tributarias de Estados miembros de la UE es de seis y no de doce meses. La resolución de instancia computó, en este caso, 12 meses, de modo que debe ser corregida en este punto, reduciendo a 6 meses dicho período. Aunque ello no tendrá consecuencias en el cómputo total de la duración del plazo del procedimiento inspector, ya que la eliminación de esos seis meses de interrupción justificada hacen aflorar la dilación por falta de aportación de la documentación solicitada sobre el ejercicio 2002 que se habían dejado de computar para evitar su solapamiento con la citada interrupción justificada, de modo que no hace variar el cómputo total de días de dilación que validó el TEAR de...

Expuesto lo anterior, conviene señalar que el artículo 29 de la ley 1/1998, dispone que: 1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

(...)

2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones

En consecuencia, recapitulando lo dicho, una vez determinado que no deben tomarse en consideración en concepto de dilaciones imputables al contribuyente e interrupciones justificadas, 19 días, resulta que la duración de las actuaciones, a efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 1/1998 ha sido inferior a doce meses ya que comenzaron el día 12 de mayo de 2003 y finalizaron, en la notificación del acuerdo de liquidación, el día 8 de mayo de 2006, lo que supone una duración total de 1089 días, de que restados los períodos de

dilación imputable al reclamante y de interrupción justificada, 791 días, determinan una duración total, como indicó el TEAR, de 298 días, por lo tanto no pueden prosperar las pretensiones de prescripción de los ejercicios de 1999 y 2000 de los interesados.

QUINTO.- Una vez sentado lo anterior, y en cuanto a la cuestión de fondo que se plantea, consiste en determinar si las regularizaciones practicadas por la Inspección de los Tributos relativas a la imputación de rentas prevista en el artículo 76 de la ley 40/1998 art.76 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998art.76 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. del IRPF es ajustada a Derecho, en primer lugar, deben examinarse las alegaciones efectuadas por el reclamante relativas a que una eventual aplicación incorrecta del régimen previsto en el artículo 76 podría vulnerar el principio de capacidad económica plasmado en el artículo 31 de la Constitución art.31 CE de 27 diciembre 1978art.31 Constitución Española de 1978..

A este respecto cabe señalar que en lo concerniente a la eventual inconstitucionalidad de las normas legales reguladoras del Impuesto pretendida por los recurrentes, es doctrina reiterada y constante de este Tribunal Central que la vía económico administrativa no es la adecuada para enjuiciar la adecuación de las normas legales a la Constitución, ya que entre las competencias de los Tribunales Económico Administrativos no figuran las relativas a la revisión de la inconstitucionalidad de las normas, que nuestro Ordenamiento jurídico atribuye exclusivamente al Tribunal Constitucional.

No obstante lo expuesto, debe señalarse que el Tribunal Supremo ha desestimado reiteradamente alegaciones de inconstitucionalidad del régimen de tributación de los derechos de imagen. Así lo vemos en sentencias como las de 28 de marzo de 2012 (recurso de casación núm. 2896/2008), 16 de abril de 2012 (recurso de casación núm. 2659/2008) y 28 de febrero de 2013 (recurso de casación núm. 2773/2010), que resuelven regularizaciones también análogas a la que se recurre en las presentes reclamaciones.

SEXTO.- En segundo lugar, el reclamante pone en cuestión las regularizaciones practicadas por la Inspección de la aplicación del régimen de imputación de rentas previsto en el artículo 76 de la ley 40/1998 art.76 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998art.76 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. del IRPF. Recordemos que la Inspección de los Tributos constató que el reclamante había devengado en los ejercicios controvertidos a través de la sociedad vinculada X, BV derechos de imagen del B (en adelante FCB) y de la Televisión de... (TVC ó T...), si bien, del análisis de los contratos solicitados y aportados por las partes, concluyó que la actuación de la Televisión de... (T... ó T...) fue instrumental realizando una simple mediación de pago a cuenta del FCB (en adelante FCB) a los meros efectos de dar cumplimiento a la regla del 85%-15%, motivo por el cual, los pagos efectuados por este concepto por el FCB (en adelante FCB) y la Televisión de... (T...ó T...) se tenían que acumular a los efectos de calcular la citada regla.

Frente a estas regularizaciones el reclamante, alega, en resumen, la inexistencia de simulación, manifestando que T... es un ente público que no es mediador en el pago de nadie pues su participación en los contratos de cesión de derechos de imagen tiene una finalidad propia: el cumplimiento del servicio público de radiodifusión. Además señalaron que la afirmación de la Inspección validada por el TEAR de..., de existencia una estructura comercial única basándose en la coincidencia de fechas no es justificable al carecer de sustento jurídico. El contrato entre T... y el FCB es de enero de 1996 y su última novación de 27 de junio de 1997. Si el contrato entre el FCB y el reclamante es de 15-1-1999 resulta claro que no existe coincidencia temporal, pues cuando el FCB y T... acordaron el contrato, ni el interesado era jugador de dicho club ni había un contrato entre el FCB y X, B.V.

Ad cautelam, manifestó la negación de la cotitularidad sobre los derechos de imagen del interesado que debería haber comportado la calificación de las rentas como rendimientos del trabajo.

Pues bien, el mismo tipo de regularización, la consideración como retribución procedente de club de fútbol -el mismo que en nuestro caso- por la cesión de derechos de imagen de un jugador, de los pagos hechos a la sociedad cesionaria de dichos derechos con la intermediación de una cadena de televisión -la misma que en nuestro caso- se ha confirmado en otras sentencias del Alto Tribunal, en la reciente sentencia de 28 de febrero de 2013 (recurso de casación núm. 2773/2010), criterio que ya ha sido recogido por este Tribunal Central en resolución de 5 de septiembre de 2013 (R.G. 1683-10).

La citada resolución, en primer lugar transcribe las conclusiones de la Audiencia Nacional, que hará suyas:

.- Antes de exponer y resolver el primer motivo, debemos dejar reseñado que, en relación con los pagos realizados a la entidad Football Management B.V. por parte de TVC, la sentencia declara en sus Fundamentos de Derecho Sexto y Séptimo:

(...) 1.- Sobre la imputación de los pagos realizados por T... de... a la entidad International Football Management B.V.

Señala el recurrente que el problema de fondo se centra en determinar si los pagos que realiza la Televisión de... (T...) por la adquisición de los derechos de imagen de los jugadores se hacen en nombre y por cuenta propia -como se desprende de los contratos que se encuentran en el expediente- o como mediadora del FCB -como pretende la administración tributaria que, en este sentido, dictó en su día las liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Retenciones e Ingresos a cuenta del Rendimientos de Trabajo y Profesionales, periodos 1997, 1998 y 1999, exigiendo al club un ingreso a cuenta sobre las cantidades pagadas por TVC a diversas sociedades no residentes tenedoras de derechos de imagen de jugadores y técnicos por la cesión de tales derechos.

Manifiesta que el artículo 76 de la Ley 40/1998 art.76 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998art.76 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. solo permite imputar al jugador las rentas abonadas por el empleador o una entidad con él vinculada. Es evidente que TVC en modo alguno puede considerarse como una entidad vinculada al FCB, y por tanto, carece de cobertura legal aplicar lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 40/1998 art.76 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998art.76 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. a las rentas

pagadas por TVC, tercero no vinculado al Club empleador, a diversas entidades por la cesión de sus derechos de imagen durante el tiempo que prestó sus servicios en el FCB. Que no puede sostenerse, como hace la Administración, que la intervención de TVC sea de simple mediación, sino todo lo contrario; el club ha dejado de actuar como mediador para canalizar a las sociedades cesionarias la parte de los derechos de imagen que abona la televisión, y que siempre ha abonado la televisión, ya sea directamente a las sociedades cesionarias (a partir de 1997) o al club (hasta 1997) en cuanto éste había previamente adquirido de las cesionarias el derecho a explotar la imagen. Por tanto, no existe prueba alguna de la supuesta mediación de TVC. Y tampoco puede considerarse que FCB sea el verdadero titular de los derechos de imagen por el simple hecho de firmar unos contratos laborales con sus jugadores, pues el derecho a la propia imagen puede cederse a terceras personas distintas del empleador (como una televisión, por ejemplo), para que sea dicha tercera persona la que los explote con independencia del contrato laboral; posibilidad que se reconoce expresamente en el propio art. 2 tres de la Ley 13/1996 y en el artículo 76 de la Ley 40/1998 art.76 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998 art.76 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias..

(...) Como pone de manifiesto la resolución impugnada, la cuestión que aquí se suscita ya ha sido resuelta por esta misma Sala y Sección en la Sentencia de fecha 5 de marzo de 2008 (recurso núm. 96/2006) dictada en el recurso interpuesto por el FCB en relación con la regularización que se practicó por el mismo concepto (retenciones a cuenta) y ejercicios. En dicha Sentencia se confirmó el criterio de la Administración, en razón de los siguientes argumentos que procede ahora reproducir por unidad de doctrina y su plena aplicación al caso que nos ocupa:

"(...) La Sala comparte el criterio de la Administración al acoger el contenido del informe de 31 de junio de 2001 sobre "Tributación de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen de los jugadores de fútbol en el denominado 'Esquema cuadrangular' de gestión de dichos derechos", y que llega a la calificación jurídica de los hechos, actividad concretada de mediación en nombre y por cuenta del Club, ya que es este quien soporta jurídicamente los pagos, al no haber perdido la titularidad y dominio efectivos de los derechos de imagen como consecuencia de los nuevos contratos suscritos, conclusión a la que llega como resultado de valorar los hechos circunstancias y extremos previamente recogidos, y que son los siguientes, así estimados por la Sala:

1º. Tanto la novación de los contratos de retransmisión televisiva suscritos entre el Club y la televisión, como los nuevos que se suscriben entre el Club y las Sociedades Interpuestas de los jugadores y entre éstas y la televisión se producen inmediatamente (y en un lapso de muy pocos días) después de la entrada en vigor del mecanismo de imputación de rentas previsto por la Ley 13/1996 (julio de 1997).

2º Pese a que los negocios suscritos entre jugador, Sociedad Interpuesta, Club y televisión, aparecen formalmente como contratos independientes, lo cierto es que forman parte de una única estructura negocial. Ello resulta del hecho de otros, de que tengan la misma vigencia temporal, de que se contengan en cada uno de ellos cláusulas que más bien deberían formar parte de los otros, y de que, como se verá a continuación, exista un cierto dominio de la voluntad negocial de todos los intervinientes por parte del Club.

3º En los contratos celebrados entre el Club y las Sociedades Interpuestas (y en los que los jugadores correspondientes a cada sociedad concurren y proceden a suscribirlos y firmarlos "a los efectos de conocimiento y ratificación") por los que se establece el régimen de "cotitularidad" de determinados derechos de imagen del futbolista, se hace referencia a que la consecuencia de dicha cotitularidad será la posibilidad de que "...la sociedad podrá ceder (los derechos de imagen) directamente a una compañía de televisión...", y que "...tal cesión se somete a la necesaria y expresa autorización del Club."

Asimismo, se señala que los futuros contratos a realizar con la televisión por la referida Sociedad Interpuesta "...se ajustarán al contenido del modelo de contrato que se deja unido como Anexo..."

Además, se dice que "en cualquier caso, la vigencia de tales contratos queda supeditada siempre a la vigencia del contrato o contratos suscritos entre el Club y la compañía de televisión..." o que tales contratos quedarán sin efecto si queda resuelta la relación laboral del Club - jugador.

Resulta ciertamente evidente que existe un dominio total por parte del Club del comportamiento negocial futuro de la Sociedad Interpuesta, puesto que se prevé con quién contratará (televisión) de qué modo y con qué contenido, siendo la vigencia de dichos contratos la que decida o pueda decidir el Club, y siendo también necesario el consentimiento expreso del Club a dicho contrato.

Todo indica, pues, que no parece existir tal "titularidad compartida", sino en apariencia, puesto que el verdadero "titular" efectivo de los derechos y quien decide cómo se ejercitarán es el Club. Cotitularidad que, por otro lado, se compadece poco con el hecho de que la Sociedad Interpuesta obtenga cuantiosos ingresos de su "cuota parte" de la entidad televisiva, pero el Club apenas remunere a dicha sociedad la otra parte restante que le fue cedida en su día por ésta y que supuestamente permanece en el patrimonio de dicho Club.

4º El análisis del contrato de 27 de junio de 1997 celebrado entre el Club y la televisión resulta especialmente revelador. En dicho contrato se produce una "novación" de los que estaban aún en vigor con el fin de que parte de las cantidades que la televisión venía abonando al Club, como consecuencia de la retransmisión de los encuentros de fútbol en que éste interviene, pasen a abonarse a los nuevos "cotitulares" (y previo consentimiento expreso de dicho Club) de parte de los derechos de imagen de los deportistas, es decir a las Entidades Interpuestas de los jugadores. Dichas cantidades dejan automáticamente de percibirse por el Club, por lo que el efecto final para la empresa de televisión es totalmente neutro.

A modo de explicación del porqué de tal contrato, las partes manifiestan (cláusula II) que la nueva dimensión adquirida por el fútbol en los últimos años como espectáculo de masas es un hecho que "...provoca, sin perjuicio del papel primordial de los clubes en la titularidad y administración de los derechos de imagen individuales y colectivos de jugadores y técnicos, la existencia de una (sic)

compleja trama de intereses que giran en torno al mundo televisivo" y que "la comercialización a gran escala del deporte televisado ha propiciado nuevas relaciones jurídicas..." (en alusión a los nuevos contratos celebrados entre jugadores y sus interpuestas con el Club).

En lo tocante al régimen de pagos a efectuar por la televisión al Club con ocasión de la retransmisión de los partidos, se establece en la cláusula VI del contrato una "fórmula de manera que el precio a satisfacer por la TV al Club por cada temporada denominado (P), será igual a la suma de dos componentes P1 + P2, siendo P1 el precio a satisfacer por la cesión de los derechos de imagen de los que sigue siendo titular exclusivo el Club (pay per view) y P2 (el precio de cesión de los derechos de los que es cotitular el Club) la cantidad resultante de restar a las cantidades previstas con carácter general en el contrato (X), el componente T que se define como "la suma de las retribuciones pactadas en la temporada con cada una de las personas (sociedades interpuestas) contenidas en el anexo núm. 1 y aquellas que autorice por escrito el club...", (mención esta última que pone especialmente de manifiesto la intervención ciertamente instrumental del ente televisivo).

El resultado de tan aparentemente compleja fórmula de retribución es bien sencillo: la TV pagará al Club las mismas cantidades anteriormente pactadas con excepción de las que en lo sucesivo pague por indicación del propio Club a las Sociedades Interpuestas (T). Es decir cada peseta que se pague a dichas entidades deja de adecuarse al Club, de manera que el saldo neto de ingresos y pagos entre cada una de las tres entidades intervinientes resulta inalterado, ni ganan ni pierden el Club, la TV y las Sociedades Interpuestas.

Especialmente significativa resulta la exclusión del supuesto régimen de cotitularidad de los derechos por emisión en cerrado (pay per view) dado que, como el propio Club manifiesta cláusula V -mención que se repite en los contratos a los que se hace referencia en el punto 3- la retribución establecida entre TV y Club de esta fórmula de explotación de los derechos de imagen es variable, en "... función de parámetros que hacen imposible una cuantificación actual" y no permite, por tanto, el automatismo deseado en el funcionamiento del sistema de pagos (ya descrito) que la TV efectúa a las interpuestas de los jugadores por cuenta del Club.

Puede advertirse pues que el nuevo contrato suscrito entre el Club y la Televisión (así como los otros descritos) no hace sino dar cobertura o ropaje jurídico a un hecho cierto, que no es otro que la realización por esta última de determinados pagos por cuenta y orden del Club y que en verdad retribuyen la imagen en su día cedida a dicho Club por las Sociedades Interpuestas.

5º En cuanto a los contratos reglados y predeterminados por el Club y sucesivamente suscritos entre la TV y las Sociedades Interpuestas (en los que concurren y suscriben igualmente los jugadores) no cabe sino decir que en ellos igualmente se describe la situación creada a raíz del supuesto régimen de cotitularidad y se procede a la cesión de los derechos de imagen del jugador a cambio de retribuciones que, como ya se indicó, son muy superiores a las que percibe la interpuesta directamente del Club. Puede afirmarse que dichos contratos no son sino un eslabón más de un esquema negocial dominado por el Club, verdadero titular efectivo de los derechos de imagen. Prueba de ello es el hecho de que dichos contratos no se celebrarán sin el visto bueno y consentimiento expreso de dicho Club, ni con persona distinta que la iniciada por éste, por lo que no puede hablarse, por lo que respecta a la sociedad, de una voluntad autónoma e independiente susceptible de generar verdaderos efectos jurídicos.

6º Las cláusulas de rescisión del contrato del Club con el futbolista se mantienen inalterables después del establecimiento de la "titularidad compartida" de los derechos de imagen. En la medida que la cláusula de rescisión guarda una correlación con los ingresos que espera obtener el Club gracias a los servicios del jugador, si dicha cláusula se mantiene constituye un indicio adicional de que los pagos por derechos de imagen efectuados por la televisión se realizan por cuenta del Club.

7º Las obligaciones de pago de la Televisión a las Sociedades Interpuestas están temporalmente limitados al tiempo de duración de la relación laboral del jugador con el Club, y está prevista la cesación de los pagos futuros en caso de que se extinga la relación laboral antes de agotarse el plazo de duración del contrato de trabajo.

Añadir que claramente se aprecia que la actuación de la actora no puede ampararse en la denominada economía de opción, en virtud de cual los contribuyentes pueden utilizar las vías jurídicas amparadas por la ley para conseguir un resultado efectivamente querido y buscado con el menor coste fiscal posible, basándose por tanto, en la autonomía de la voluntad y en la libertad de contratación, tal como ha reconocido la STS 2.11.200, por todas, ya que mal puede hablarse de economía de opción cuando se está persiguiendo un fin de elusión fiscal utilizando formas jurídicas innecesarias que solo bajo el prisma del detrimento de la Hacienda Pública hallan su justificación"

Frente a las conclusiones de la Audiencia Nacional alegaba el recurrente:

Los artículos invocados, (el artículo 76 de la ley 40/1998 art.76 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998 art.76 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.) se sostiene, establecen un régimen especial de imputación de rentas derivadas de los derechos de imagen, en virtud del cual se imputan a las personas físicas, siempre que concurren los siguientes requisitos:

- Una persona física residente (el jugador) cede sus derechos de imagen a otra persona física o jurídica (primer cesionario).
- El jugador mantiene una relación laboral con una persona residente o no, en este caso un club de fútbol.
- El club (o una entidad vinculada a él, en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995 art.16 Ley 43/1995 de 27 diciembre 1995 art.16 Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.) adquiere del cesionario, los derechos de imagen (segundo cesionario).

Este régimen especial, se continúa afirmando, no tiene aplicación si los rendimientos del trabajo que el jugador percibe de su club, son iguales o superior al 85% de la suma de dichos rendimientos y de la cantidad pagada por dicho club a cambio de la explotación de los derechos de imagen.

A partir de dichas premisas, sostiene el recurrente que quien paga los rendimientos no es el Club, sino TVC, que no es entidad vinculada al Club, pues ni existen socios comunes ni en general se cumplen los requisitos precisos para la afirmación de vinculación, sin que la sentencia lo entienda así, pues se limita a invocar otra anterior, que en su página 23 afirmó la existencia de vinculación "como acredita la prueba documental practicada", sin mayor explicación.

Frente a ello, se argumenta que las cantidades que a partir de 1997, paga TVC eran abonadas antes por el Club, sin que ello suponga que aquella se ha convertido en mediadora por cuenta de éste, sino que "lo que ha ocurrido ha sido precisamente lo contrario: el club ha dejado de actuar como mediador para canalizar a las sociedades cesionarias la parte de los derechos de imagen que abona la televisión y que siempre ha abonado la televisión, ya sea directamente a las sociedades cesionarias (a partir de 1997) o al club (hasta 1997), en cuanto éste había previamente adquirido de las cesionarias el derecho a explotar la imagen".

Se aduce que no es cierto, como mantiene la sentencia de instancia, que el club es el verdadero titular de los derechos de imagen por el hecho de firmar unos contratos laborales con los jugadores, pues el derecho de imagen puede cederse a terceras personas distintas del empleador, tal como se reconoce en el artículo 2.tres de la Ley 13/1996 y 76 de la Ley 40/1998 art.76 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998 art.76 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.. Y si el tercero no está vinculado al Club, como sucede a TVC en relación al Barcelona Club de Fútbol, la regla del 85/15 no puede tener aplicación, y, por tanto, no cabe imputar al jugador cantidad alguna, ni tampoco exigir ingresos a cuenta al Club, por lo que, al no entenderlo así, la sentencia infringe los artículos precitados.

Y concluía el Tribunal Supremo:

Pues bien, ante todo, debe señalarse que las conclusiones alcanzadas en el recurso contencioso-administrativo núm. 96/2006, por la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo de 2008, que se transcriben por la ahora impugnada, fueron confirmadas por la Sentencia de esta Sala de 28 de marzo de 2012, en el recurso de casación núm. 2896/2008, interpuesto por el FCB, con origen en liquidación Retenciones e Ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Rendimientos de Trabajo y Profesionales, ejercicios 1998 y 1999. En efecto, en el Fundamento de Derecho Octavo de dicha sentencia, en el que se desestima el allí séptimo motivo, formulado por "infracción del artículo 16 de la Ley 43/1995 art.16 Ley 43/1995 de 27 diciembre 1995 art.16 Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades., en relación con el artículo 2.3.1 de la ley 13/1996y con el artículo 76 de la Ley 40/1998 art.76 Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998 art.76 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias., que sólo permiten imputar al jugador las rentas abonadas por el empleador o una entidad vinculada, pero no las abonadas por un tercero, como es TV3", se confirma la valoración probatoria de hechos llevada a cabo por la Sala de instancia, obteniendo la conclusión de que la existencia de una "actividad concretada de mediación en nombre y por cuenta del Club, ya que es este quien soporta jurídicamente los pagos, al no haber perdido la titularidad y dominio efectivos de los derechos de imagen como consecuencia de los nuevos contratos suscritos".

Pero es que además, la Sentencia de esta Sala de 13 de marzo de 2012 (recurso de casación núm. 4559/2008, en este caso interpuesto por otro jugador del FCB), ante idénticas consideraciones a las de la sentencia impugnada, puso de relieve que "se trata de desvirtuar la prueba que ha valorado el Tribunal de instancia, lo que no es posible en casación", añadiendo que "correspondía a la parte recurrente rebatir mediante los elementos de prueba adecuados las conclusiones obtenidas en dicho acto, lo que no ha realizado a juicio del Tribunal de instancia, cuyas conclusiones no son arbitrarias ni irracionales". (Fundamento de Derecho Tercero) (...)

En el caso que nos ocupa, como ya hemos dicho, se analiza un esquema contractual idéntico al analizado por la jurisprudencia transcrita, por la que las conclusiones sobre él deben ser las mismas.

- Al igual que en la referida jurisprudencia, tenemos, de un lado, los contratos de retransmisión televisiva suscritos entre el club de fútbol, el F.C.B y TV3, de fechas 10 y 11 de enero de 1996, 1 de marzo de 1996, 28 de octubre de 1996, y por último, el contrato de novación de éstos últimos, de 27 de junio de 1997, novación producida inmediatamente después de la entrada en vigor del mecanismo de imputación de rentas previsto por la ley 13/1996 que entró en vigor el 1 de enero de 1997.

Se trata de los mismos contratos descritos y valorados por la jurisprudencia citada, por lo que a su juicio nos remitimos, expuesto con claridad por la Audiencia Nacional (Sentencia de 10-3-2010, recurso contencioso 68/2009) ratificado por el Tribunal Supremo en la ya citada sentencia de 28 de febrero de 2013 (recurso de casación núm. 2773/2010), en el apartado 4º de su Fundamento de Derecho Séptimo, ya reproducido en las páginas 29 a 31 de esta Resolución, que concluye afirmando que Puede advertirse pues que el nuevo contrato suscrito entre el Club y la Televisión (así como los otros descritos) no hace sino dar cobertura o ropaje jurídico a un hecho cierto, que no es otro que la realización por esta última de determinados pagos por cuenta y orden del Club y que en verdad retribuyen la imagen en su día cedida a dicho Club por las Sociedades Interpuestas.

- De otro lado tenemos los contratos de cesión de derechos de imagen suscritos entre el club de fútbol, el FCB y la sociedad interpuesta del jugador, Stainger Management B.V., y entre esta sociedad y TVC, celebrados ambos el día 15 de enero de 1999. Estos contratos tienen el mismo contenido y cláusulas que los analizados por la Audiencia Nacional. Así, en el contrato celebrado entre el club y la sociedad interpuesta se establece un régimen de cotitularidad de determinados derechos de imagen del futbolista, conviniendo, del mismo modo que en el contrato similar al que se refiere la jurisprudencia citada, que de dicha cotitularidad resulta la posibilidad de que la sociedad holandesa...podrá ceder directamente a una compañía de televisión el uso en co-titularidad del derecho a la retransmisión de la imagen televisiva (...) pero que dicha posibilidad de cesión por la sociedad del jugador no es autónoma, ya que (...) se somete a la necesaria y expresa autorización del FCB, indicándose, además, que el F.C.B y la SOCIEDAD convienen en que los contratos que ésta última pueda llegar a establecer con una compañía de televisión se ajustarán al contenido del modelo de contrato que se deja unido como Anexo....

Además se dice igualmente que: En cualquier caso la vigencia de tales contratos queda supeditada siempre a la vigencia del contrato o contratos que el F.C.B tenga suscritos con la compañía de televisión de que se trate, y, que, El contrato que la SOCIEDAD concierte con una cadena de televisión (...) quedará automáticamente sin efecto si queda resuelta la relación laboral entre el JUGADOR y el F.C. B.

Como vemos, de este contrato resulta, tal y como concluye la sentencia de la Audiencia Nacional arriba citada (en el apartado 3º de su Fundamento de Derecho Séptimo, ya reproducido en esta Resolución) (...) que no parece existir tal "titularidad compartida", sino en apariencia, puesto que el verdadero "titular" efectivo de los derechos y quien decide cómo se ejercerán es el Club

- También es idéntico al analizado por la jurisprudencia invocada el contrato celebrado (el mismo día) por la sociedad holandesa y TVC, usando el modelo de contrato predefinido por el Club y sometido a su autorización. En él, tras describir la situación creada a raíz del supuesto régimen de cotitularidad se procedió a la cesión de los derechos de imagen del jugador a cambio de retribuciones que son muy superiores a las que percibe la interpuesta directamente del Club. La duración y efectos de esta relación contractual (la obligación de pago de la televisión) está ligada a la duración de la relación laboral del jugador con el Club.

Sobre este contrato debe afirmarse, como ya ha hecho la Audiencia Nacional en la sentencia que aquí venimos citando, en el apartado 5º de su Fundamento de Derecho Séptimo, ya reproducido en esta Resolución, que dicho contrato no es sino (...) un eslabón más de un esquema negocial dominado por el Club, verdadero titular efectivo de los derechos de imagen. Prueba de ello es el hecho de que dichos contratos no se celebrarán sin el visto bueno y consentimiento expreso de dicho Club, ni con persona distinta que la iniciada por éste, por lo que no puede hablarse, por lo que respecta a la sociedad, de una voluntad autónoma e independiente susceptible de generar verdaderos efectos jurídicos.

En suma, como concluye la Audiencia Nacional, aunque los negocios suscritos entre jugador, sociedad interpuesta, club y televisión, aparecen formalmente como contratos independientes, lo cierto es que forman parte de una única estructura negocial, existiendo un claro dominio de la voluntad negocial de todos los intervinientes por parte del club, siendo este quien soporta jurídicamente los pagos, en los que la televisión actúa como intermediaria, al no haber perdido la titularidad y dominio efectivos de los derechos de imagen como consecuencia de los nuevos contratos suscritos, por lo que dichos pagos quedan dentro del ámbito del artículo 76 de la Ley del IRPF, tal y como concluyó la Administración, sin que la actuación de los contribuyentes, en este caso, pueda ampararse en la denominada economía de opción, ya que mal puede hablarse de economía de opción cuando se está persiguiendo un fin de elusión fiscal utilizando formas jurídicas innecesarias que solo bajo el prisma del detrimento de la Hacienda Pública hallan su justificación"

SÉPTIMO.- Alegan por otra parte los interesados la nulidad de las resoluciones impugnadas relativas a los ejercicios de 2000 y 2001 por haber excedido el Tribunal de instancia su función revisora pues señalan que a pesar de reconocer que a través de las liquidaciones de dichos ejercicios se hacen tributar rendimientos por determinadas facturas, en concreto dos, que en realidad eran imputables a los ejercicios de 2001 y 2002 respectivamente, por haber sido percibidas en dichos años, ha confirmado ambas liquidaciones.

Pues bien, a este respecto, cabe señalar que este Tribunal hace suyas las argumentaciones de las citadas resoluciones, que siguiendo el criterio establecido en la resolución del mismo Tribunal Regional núm. 08/6456/2006, parcialmente estimatoria de las pretensiones del mismo reclamante por el ejercicio de 1999, confirma las liquidaciones de los ejercicios siguientes, ya que son correctas las liquidaciones realizadas por ellos.

Se trata de una cuestión de imputación temporal que tiene que ver con el ajuste entre los términos contractuales, fijados en atención a las temporadas futbolísticas (que van de junio a junio) y los períodos fiscales, coincidentes con el año natural. Cada año hay dos facturas (siempre por el mismo importe) y dos cobros. El TEAR cree que la Inspección arrastra una errónea imputación temporal desde 1999, consistente en el adelanto de la imputación fiscal de la factura de final del años, al haberse fijado en la fecha de las facturas, y no en su exigibilidad y cobro, que se produjo al año siguiente.

El TEAR corrige el que considera adelanto incorrecto, moviendo o retrasando cada uno de los devengos erróneos al periodo siguiente. Por tanto, en 1999 hay que quitar el ingreso de una de las facturas, y así se hace estimando parcialmente y ordenando una nueva liquidación, solución que acepta el reclamante.

Mientras, en 2000 y 2001 nada hay que anular porque nada hay que corregir en la liquidación, ya que en cada una de ellas se incluye una facturas y se elimina otra, ambas del mismo importe, limitándose el TEAR a consignarlo por coherencia con lo fallado para el ejercicio 1999. No se aprecia, por tanto, exceso ni equivocación alguna en la resolución del TEAR.

En consecuencia con lo expuesto, deben confirmarse las liquidaciones practicadas por los ejercicios de 2000 y 2001 desestimando las alegaciones efectuadas en este punto por los interesados.

OCTAVO.- Respecto de la conformidad a derecho de las sanciones impuestas al interesado D. D., respecto de las cuales el reclamante se limita a solicitar su anulación en el escrito presentado ante este Tribunal, cabe señalar, en primer lugar, que se procede al análisis solamente de las sanciones impuestas por los ejercicios de 2000 y 2001 ya que la sanción correspondiente al ejercicio de 1999 fue anulada por el Tribunal Regional de Cataluña en resolución aquí impugnada de 3 de diciembre de 2009 (...) sin perjuicio de que se pueda iniciar un nuevo expediente sancionador a partir de la nueva liquidación.

Las sanciones impuestas al 60% relativas a los ejercicios de 2000 y 2001 y posteriormente modificadas por el TEAR de... que la fijó en el 50% al eliminar el criterio de ocultación de 10 puntos porcentuales, se asientan en que el interesado no presentó las declaraciones del IRPF correspondientes a los ejercicios de 2000 y 2001, siendo sancionada la parte proporcional correspondiente a los rendimientos del trabajo y del capital mobiliario omitida, pues en lo concerniente a las imputaciones de rentas del artículo 76 de la ley del impuesto la Inspección de los Tributos no ha apreciado culpabilidad. Por tanto, las conductas que se han sancionado son conductas antijurídicas que

están tipificadas tanto en la Ley General Tributaria 230/1963 como en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre 2003 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria..

En cuanto a la tipificación de la conducta realizada por el reclamante como infracción grave del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria 230/1963, sus elementos objetivos, consistentes en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios la totalidad o parte de la deuda tributaria del IRPF ha de reputarse ajustada a Derecho ya que en el caso que nos ocupa y en función de la regularización efectuada se dejaron de ingresar las cantidades que las normas aplicables obligaban al interesado por rendimientos del trabajo y del capital mobiliario, de modo que ha existido el elemento objetivo de la infracción sancionable

Respecto de la culpabilidad, cabe señalar, en primer lugar, que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 art.77.1 Ley 230/1963 de 28 de diciembre 1963art.77.1 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria., disponía que las infracciones tributarias eran sancionables "incluso a título de simple negligencia", y el artículo 183.1 de la ley 58/2003 art.183.1 Ley 58/2003 de 17 de diciembre 2003art.183.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. establece que: Son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley. En consecuencia, 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 cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina 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. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (Sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, entre otras muchas).

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias del Tribunal Supremo, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por el reclamante como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

En cuanto a su acreditación por parte de la Administración cabe señalar que como ya tuvo ocasión de pronunciar el Tribunal Constitucional en su sentencia núm. 76/90, de 26 de abril (al tiempo de enjuiciar las modificaciones operadas en el régimen sancionador de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985), y más recientemente recoge la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, la sentencia de 11 de marzo de 2010 -recurso de casación 10315/2003- con cita de numerosa jurisprudencia del mismo tribunal), que: la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto.... Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE art.24.2 CE de 27 diciembre 1978art.24.2 Constitución Española de 1978..... Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones....

En primer lugar,... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" (Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto);... Y el segundo de los argumentos... no es suficiente para fundamentar la sanción porque "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE art.24.2 CE de 27 diciembre 1978art.24.2 Constitución Española de 1978. no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho

de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 art.179.2 Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003 art.179.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" (el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 art.179.2 Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003 art.179.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria., dice "(entre otros supuestos)", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente" (Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto) (el subrayado es de este Tribunal).

El propio Tribunal Supremo concluye en su reciente sentencia de 12 de julio de 2010 (recurso de casación 480/2007), que:

Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico (sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)). Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)).

A este respecto, recuerda el Alto Tribunal que la motivación suficiente acerca de si resulta acreditada la concurrencia de culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo, debe resultar de la propia resolución sancionadora, en tanto que los tribunales cumplen una función de mero control de legalidad del acuerdo enjuiciado. Dice en su sentencia de 6 de junio de 2008, que: en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad.

Una vez expuesto lo que antecede y del examen del expediente se desprende que en el presente caso los acuerdos sancionadores aquí impugnados recogen ampliamente los antecedentes del caso, partiendo de los hechos recogidos en la regularización de las liquidaciones principales en actas incoadas al interesado, que entiende la Inspección acreditan que el mismo dejó de ingresar la deuda tributaria correspondiente en los ejercicios objeto de comprobación.

En concreto, en la conducta del interesado, las regularizaciones que motivan los expedientes sancionadores vienen determinadas, porque no presentó las autoliquidaciones a las que estaba obligado por las rentas obtenidas en los ejercicios de 2000 y 2001, omitiendo rendimientos del trabajo y del capital mobiliario.

El interesado no ha efectuado ninguna manifestación sobre los motivos que le llevaron a no declarar dichos rendimientos, por lo que, tal y como, acertadamente, indicó el tribunal de instancia en su resolución, no se aprecia ningún eximente de responsabilidad en su conducta y por lo tanto, considera que en su comportamiento existió una conducta culposa con la intención de omitir rendimientos, por lo que, procede confirmar la procedencia de las sanciones impuestas.

Los argumentos referidos a la regularización han sido confirmados por este Tribunal y a la vista de las circunstancias expuestas cabe concluir que los hechos descritos evidencian el suficiente nivel de culpabilidad como para considerar al interesado plenamente responsable de las infracciones cometidas tal y como se desprende de la propuesta y del correspondiente acuerdo de imposición de sanción, habiendo concurrido en la conducta del obligado tributario el requisito subjetivo de la culpabilidad, por lo que procede declarar conforme a derecho las sanciones impuestas por infracción tributaria grave del artículo 79 de la Ley 230/1963 art.79 Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963 art.79 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria., con aplicación, de dicha ley, por ser más favorable al contribuyente.

Por lo expuesto:

FALLO

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en los recursos de alzada promovidos contra las Resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Regional de... dictadas el 3 de diciembre de 2009, núm. de expedientes..... y... en asunto relativo a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios de 1999, 2000 y 2001, Acuerda: desestimar los recursos y confirmar las resoluciones impugnadas.