

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 16 Jul.  
2014, Rec. 331/2013

Ponente: Fernández-Lomana García, Manuel.

Nº de Recurso: 331/2013

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 96732/2014

Texto

### SENTENCIA

Madrid, a dieciseis de julio de dos mil catorce.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 331/2013 seguido a instancia de D. Augusto que comparece representado por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña y dirigida por la Letrada Dª. Sara Muñoz Buendía, contra Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 25 de julio de 2013, actuando en defensa y representación de la Administración el Sr. Abogado del Estado. Siendo la cuantía de 637.567.32 €.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con 24 de octubre de 2013 tuvo entrada recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de D. Augusto , contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 25 de julio de 2013 (RG 1704/2010) por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, dictada en expedientes acumulados nº NUM000 y NUM001 , el día 14 de enero de 2010, en asunto relativo a liquidaciones practicadas en por la Dependencia Regional de la Delegación en Cataluña de la AEAT, por el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, periodos 2000 y 2001 y sanción, por importe de 895.722,02 €.

SEGUNDO.- Reclamado el expediente se formalizó demanda el 5 de marzo de 2014 en la que se pidió la nulidad de la Resolución impugnada y de las demás resoluciones en que aquella trae causa El 19 de marzo de 2014 la Abogacía del Estado presentó escrito de contestación oponiéndose a la estimación de la demanda.

TERCERO.- Admitida y practicada la prueba solicitada, se presentaron escritos de conclusiones los días 17 y 28 de abril. Señalándose para votación y fallo el 9 de julio de 2014.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D, MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

### FUNDAMENTO DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone recurso contra la Resolución del TEAC de 25 de julio de 2013 que confirma la Resolución dictada por el TEAR de Cataluña de 14 de enero de 2010. Antes de entrar a examinar las cuestiones objeto de debate, conviene precisar lo siguiente:

Que con fecha 9 de febrero de 2006 la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña practicó liquidación en la

que se proponía la siguiente regularización. Por el año 2000 2.721,58 € de cuota y 685,35 € de intereses. Por el año 2001 750.332,11 € de cuota y 685,35 € de intereses. Lo que hacía un total de 895.722,02 €. Asimismo se impuso una sanción de 2.178,62 € por el año 2000 y 279.123,54 € por el año 2001.

El TEAR entendió que la actuación de la inspección con relación al ejercicio 2001 no fue correcta -folio 29 de la resolución- al entender que al entender que concurría una doble imposición. En consecuencia anuló la liquidación de 2001 para que se practicase una nueva liquidación atendiendo a los criterios indicados en la Resolución dictada y, asimismo, anuló la sanción correspondiente al año 2001. Siendo esta la decisión confirmada por el TEAC.

Vista la resolución del TEAR se solicitó a la Inspección una cuantificación provisional a efectos de fijar la garantía, estimándose que la cuantificación provisional de la liquidación correspondiente a 2001 ascendía a 633.071,08, lo que sumado a la de 2000, suponía un total en concepto de liquidación de 637.567,32 €, a lo que se añadía la suma de la sanción, de aquí la cifra fijada como cuantía del litigio. Sabemos, además, que la nueva liquidación ha sido practicada y que la suma asciende a 678.213,44 € de cuota; 194.719,63 € de intereses (seuo).

**SEGUNDO.**- Sostiene el recurrente la existencia de prescripción. Lo hace por dos motivos diferenciados, por lo que analizaremos el primer argumento, para posteriormente analizar el segundo.

Para comprender el alcance del primer motivo debe partirse de los siguientes hechos:

1.- Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 23 de abril de 2003 y se comunicaron el 8 de mayo de 2003. El acuerdo de liquidación se notificó el 8 de agosto de 2006. Lo que supone, según el TEAC, un total de 1187 días. Extremo que no es discutido por la recurrente.

Como motivos de la dilación constan los siguientes: a).- Por aplazamientos un total de 179 días. b).- Por requerimiento de información CEE 365 días. c).- Por no aportación de la documentación 750 días.

Como los periodos correspondientes a las diferentes causas de dilación se solapaban, es decir, coincidían en el tiempo, la Administración procedió del siguiente modo: A los 750 días correspondientes a la no aportación de documentos, les sustrajo 133 días de aplazamientos solapados y 320 días correspondientes al requerimiento de información, al solaparse dichos periodos Lo que implicaba que, por el concepto no aportación de documentos, sólo se imputaban 297 días. Si se sumaban 297, 365 y 179 días, se obtenía un periodo de dilación no imputable a la Administración de 841 días. Si esa cantidad, a su vez, se resta de los 1187 días, resulta que la Inspección se efectuó sin superar el plazo de un año. En concretó, la Inspección invirtió 346 días.

2.- En el recurso de alzada y centrándonos en lo que ahora nos interesa, se sostuvo que la dilación justificada por requerimiento de información CEE no podía ser de 365 días, sino que debía ser, como máximo de 180 días, pues el requerimiento se había realizado a la Administración Tributaria de la UE y ello con independencia que existiesen requerimientos sucesivos. Es decir, que el requerimiento no podía durar más de seis meses por todas las solicitudes formuladas.

El TEAC, recogiendo la doctrina contenida en la STS de 19 de abril de 2012 (LA LEY 46652/2012) (Rec. 409/2010 ) acoge el argumento, pero acto seguido recalcula los plazos teniendo en cuenta el solapamiento. Razonando que partiendo de lo anterior, "no se ha producido un exceso de cómputo de interrupciones justificada pretendido por el recurrente, puesto que, del cómputo de interrupciones justificadas que queda pendiente después de eliminar los solapamientos asciende a 45 días, cifra inferior a los 180 días fijados en la STS citada".

En el escrito de demanda se sostiene que al obrar de éste modo el TEAC se ha excedido en su función revisora, reacomodando el cálculo de las dilaciones e interrupciones que había realizado la Inspección. La recurrente no discute que los "nuevos" cálculos efectuados por el TEAC son correctos, lo que sostiene es que no puede

proceder a recalcular, ofreciendo sus propios cálculos.

Esta forma de proceder ignora el solapamiento. En efecto, lo que hizo la Administración fue tomar el periodo de dilación más grande en extensión -750 días- y sustraerle los periodos solapados por los otros conceptos: información CEE y aplazamientos. Ahora bien, la reducción de los días de información no supone la supresión de los días de dilación imputable por no aportación de documentos. Simplemente, al no ser necesario realizarles sustracción alguna, vuelven a cobrar vigencia. Esto es lo que ha hecho el TEAC, siendo la forma de proceder correcta. De hecho, la recurrente no discute, como hemos dicho, el cómputo efectuado, lo que sostiene es que no puede hacerlo.

La argumentación del recurrente se basa en el carácter "revisor" del recurso económico-administrativo. Razona que el art. 237 de la LGT, al regular la extensión de la revisión en vía económico-administrativa no puede "empeorar la situación inicial del reclamante" y, añade que, en todo caso, si el TEAC estimó "pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones". Concluyendo que, en el fondo, el TEAC está supliendo funciones atribuidas a la Inspección.

Por su parte, la Sra. Abogada del Estado, sostiene que el art. 237 de la LGT "permite con creces, por no decir que es una obligación del TEAC, entrar a conocer si los cálculos de actividad realizada por la Inspección se ajustó a Derecho".

La Sala no comparte la argumentación del demandante. En efecto, el TEAC se ha limitado a resolver la cuestión planteada y aplicar las consecuencias jurídicas de la estimación del motivo. Sin introducir hechos nuevos, ni variar el alcance de la controversia, por lo que no puede afirmarse que exista violación del art. 237 LGT.

En esta línea, la STS de 11 de octubre de 2013 (LA LEY 179550/2013) (Rec. 5710/2011) razona que: "No hay *reformatio in peius* porque la misma se predica del contenido de la resolución del recurso o reclamación, y en el presente caso la resolución del TEAC, desestimatoria del recurso de alzada, no empeora la situación jurídica del interesado fijada en la resolución del TEAR, la cual fue asimismo desestimatoria. La *reformatio in peius* tiene lugar cuando la decisión de un concreto medio de impugnación ocasiona un empeoramiento o agravamiento de la situación jurídica en que ha quedado el recurrente con la resolución impugnada, el cual, de esta forma, experimenta el efecto contrario al perseguido con el ejercicio del recurso, introduciéndose así un elemento disuasorio al ejercicio del derecho constitucional a los recursos establecidos en la ley, que es incompatible con la tutela judicial efectiva. Es el cambio en la situación jurídica y no la variación en la argumentación lo que se exige para hablar de la existencia de *reformatio in peius*. La *reformatio in peius* supone una agravación objetiva de una resolución aceptada"- Añadiendo que: "No existe *reformatio in peius* en la medida en que tanto el TEAR como el TEAC desestiman íntegramente la pretensión del interesado relativa a la existencia de prescripción de la acción administrativa para liquidar por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones, siendo indiferente desde este punto de vista que se alteren los motivos, tal y como reitera la jurisprudencia aplicable".

Procede, en consecuencia la desestimación del motivo.

**TERCERO.-** En segundo lugar se sostiene que no cabe imputar al contribuyente la dilación existente entre el 20 de mayo de 2003 y el 30 de septiembre de 2004 -en la demanda se habla también del período 17 de febrero a 27 de octubre de 2005, pero no se desarrolla dicho extremo-, al no existir advertencia de la dilación; por inexistencia de entorpecimiento en el desarrollo normal de las actuaciones y porque el documento en base al cual se imputa la dilación ya estaba en poder de la Inspección.

Centrándonos en la indicada dilación tanto el TEAC como la Abogacía del Estado sostienen que existe dilación

imputable al contribuyente, pues en el escrito de inicio de las actuaciones inspectoras se solicitó al recurrente que aportase, entre otra documentación, "el contrato de cesión de imagen firmado por el FC Barcelona y la Sociedad Publicidad Vima SA, documentación que no fue aportada hasta la diligencia nº 6 de 16 de julio de 2004. En la diligencia nº 5 de fecha 13 de mayo de 2004 se solicitó al contribuyente que aclarase si había percibido directamente o a través de otra persona algún ingreso de publicidad, la contestación a dicho requerimiento no se efectuó en la siguiente diligencia de fecha 16 de julio, sino que la contestación tuvo lugar en la diligencia nº 7 de fecha 30 de septiembre de 2004".

El art. 29.1 de la Ley 1/998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de aplicación al caso, establecía que "las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberá concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas". Añadiendo el art. 29.2 que a tales efectos "nos e computarán las dilaciones imputables al contribuyente". Estableciendo, por último, el art. 29.3 que el incumplimiento del plazo de doce meses "determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones". Esta norma fue desarrollada por el art 31 del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero (LA LEY 725/2000), Reglamento General de la Inspección (RGIT), estableciendo que "se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario , el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, ...Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrá por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efecto de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales".

Con esta norma se trata de dar cobertura a las dilaciones no imputables a la Administración, es decir, a los supuestos en los que la inactividad de la Inspección lo sea por causas ajenas al normal funcionamiento de los órganos administrativos implicados en la inspección. Bastará, por lo tanto, con la concurrencia de una circunstancia que, objetivamente, suponga la obstrucción del proceso inspector, para considerar debidamente fundada la imputación de la dilación al contribuyente. En este sentido, la STS de 24 de enero de 2011 (LA LEY 3729/2011) (Rec. 485/2007 ) razona que la noción de dilación incluye tanto las demoras "expresamente solicitadas por el obligado tributario", como "aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora" Añadiendo que, el concepto de "dilación" es una "idea objetiva, desvinculada de todo juicio de reproche sobre la conducta del inspeccionado".

En reciente STS de 20 de junio de 2012 (LA LEY 110621/2012) (Rec. 5550/2008 ) el Alto tribunal ha razonado que "para que pueda hablarse de dilaciones imputables al contribuyente [son suficientes] ....los simples retrasos en cumplimentar los requerimientos y solicitudes de la Inspección y la petición de aplazamiento por parte del sujeto inspeccionado. No se requiere por ello una actitud de obstrucción". Recordando que "la finalidad de la norma es establecer plazos máximos de actuación de la inspección evitando dilaciones injustificadas de ésta, por ello cuando la dilación es determinada por una voluntad ajena a la propia Administración, ha de excluirse del cómputo del plazo ese periodo de tiempo, pues no es una dilación administrativa". No siendo necesario "analizar los motivos que pueda perseguir el obligado tributario para decidir que ha existido dilación solo si aquél ha actuado movido por una *causa turpitudinis* ". Y sin que tampoco sea "necesario que la dilación imputable al contribuyente paralice u obstruya el procedimiento inspector". Añadiendo que "las dilaciones imputables al contribuyente son hechos que no se motivan, sino que se constatan, se expresa la causa que las motiva y su duración". Por último, solo se "exige advertir al interesado en el caso de solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas, sin perjuicio de que....el contribuyente tendrá derecho, si así lo solicita, a conocer el estado de tramitación de su expediente y

el cómputo de las circunstancias reseñadas en los apartados anteriores...".

En realidad, el núcleo de la argumentación de la recurrente se encuentra en la afirmación de que la Inspección ya tenía en su poder el contrato de imagen entre Vima SL y el FC Barcelona, sin que pueda, por lo tanto, imputarse dilación al administrado. El argumento, en sí, sería correcto, pues para que se aprecie dilación imputable al contribuyente la información o la documentación no aportada, debe "hurtar elementos de juicio relevantes", que "impidan a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea" - STS de 24 de enero de 2011 (LA LEY 3729/2011) (Rec. 485/2007 )-. Lo cual no ocurre cuando la Administración ya posee la documentación requerida. En este sentido, la SAN (2ª) de 15 de marzo de 2012 (LA LEY 30345/2012) (Rec. 225/2009 ) ha considerado que no es posible imputar al contribuyente la dilación cuando la documentación requerida "al haber sido aportada por otra sociedad...[estaba] en poder de la Inspección".

No obstante, la recurrente centra toda su argumentación en el contrato de cesión de imagen de 7 de septiembre de 1995 y omite toda referencia al contrato del año 2000.

En el caso de autos, nos parece necesario destacar las siguientes circunstancias:

- 1.- En el acuerdo y comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación -23 de abril de 2003- se indicó que el inspeccionado debía aportar "contrato de cesión de imagen firmado por el FC Barcelona y la sociedad Publicidad Vima SA". Haciéndose constar que en aplicación del art. 29 de la Ley 1/998 y 31 y 31 bis del RGIT que no se computarían las dilaciones imputables al contribuyente, en caso de "no aportar los documentos requeridos".
- 2.- En la primera diligencia de 20 de mayo de 2003 consta que el contribuyente no aportó el contrato o contratos de imagen indicados; pero también consta que la Inspección no le exigió dicho contrato, ni hizo salvedad alguna con respecto a su no aportación.
- 3.- En la segunda diligencia de 4 de junio de 2003, tampoco se hace constar salvedad alguna en relación con la aportación de dicho documento.
- 4.- En la tercera diligencia de 25 de noviembre de 2003, la inspección solicita determinados extractos bancarios, pero sigue sin hacer referencia alguna al indicado contrato/s de cesión de imagen.
- 5.- En la cuarta diligencia de 14 de enero de 2004, la Inspección solicita nuevos extractos bancarios, y continúa sin hacer referencia alguna al contrato/s de cesión de imagen.
- 6.- En la quinta diligencia de 13 de mayo de 2004 se hace constar que se requiere al inspeccionado para que aporte "el contrato suscrito por Augusto y Publicidad Vima SL para la cesión de derechos de imagen a que se hace referencia en la manifestación II del contrato de imagen suscrito por el FC Barcelona, Augusto y Publicidad Vima SL el 7 de septiembre de 1995. En concreto el tenor literal de dicha manifestación hace referencia a un contrato de 28 de julio de 1995". Asimismo consta que se requiere a D. Augusto , para que aporte los contratos de imagen suscritos por él, el FC Barcelona tras su vuelta al club el año 2000.
- 7.- En la diligencia nº 6 consta que el 16 de julio de 2004 se aportó el contrato suscrito por Augusto , el FC. Barcelona y Publicidad Vima SL tras su vuelta al club en el año 2000.
- 8.- En el acuerdo de liquidación consta que el 7 de septiembre de 1995 el Fútbol Club Barcelona, Augusto y la sociedad Publicidad Vima SL,... suscriben un contrato de imagen". A este contrato es la que se refiere la comunicación de abril de 2003. Asimismo de acuerdo con el acta de liquidación correspondiente al periodo 2000/2001 consta que el 30 de agosto El FC Barcelona, D. Augusto y Publicidad Vima SL suscribieron un contrato de imagen.

9.- Aunque la Inspección ha concluido con la emisión de dos actas distintas. Lo cierto es que el Acuerdo de inicio de actuaciones se refiere al periodo 1998 a 2001; posteriormente ampliado al 2002 - el 17 de enero de 2005-.

De lo anterior cabe deducir lo siguiente:

1.- Parece ser cierto que la Administración, no sabemos desde que fecha, tenía en su poder el contrato de imagen suscrito en 1995. En efecto, de la lectura de la diligencia 5ª se infiere que la Administración ya tenía el contrato de 1995 y que, probablemente, utilizaba la información obtenida en la inspección a Vima SL en la inspección que ahora enjuiciamos. De hecho, es significativo que en el acuerdo de liquidación se hable de la "aportación" de diversos contratos por el recurrente y, sin embargo, en relación con el contrato referente al contrato de imagen entre el Fútbol Club Barcelona, Augusto y la sociedad Publicidad Vima SL de 1995, no se indique el origen de dicho documento, es decir, no consta que el mismo fuese aportado por el inspeccionado. Constando en las actas que se desarrollaron actuaciones de comprobación e investigación con la entidad Publicidad Vima SL y que en ellas se manifestó que "Publicidad Vima SL no abonó cantidad alguna a Augusto por este concepto".

2.- Ahora bien, siendo cierto lo anterior, no lo es menos que la Inspección lo que solicitó al demandante fue contrato de cesión de imagen firmado por el FC Barcelona y la sociedad Publicidad Vima SA". Siendo lo correcto que éste hubiese aportado la totalidad de los contratos de cesión de imagen firmados entre Vima SL y el FC Barcelona en el periodo inspeccionado. De aquí que la Administración sostenga que, en realidad, el recurrente no cumplió con la requerimiento hasta el 16 de julio de 2004 (diligencia 6) fecha en la que si aportó el segundo contrato de cesión de imagen suscrito en el año 2000.

3.- Sostiene el recurrente que la Administración no realizó requerimiento alguno en las diligencias 1ª, 2ª, 3ª y 4ª. Pero este hecho puede estar justificado precisamente porque la Inspección ya tenía en su poder el contrato de cesión de 1995, ignorando hasta la diligencia 5ª que el recurrente había suscrito un contrato de cesión de imagen en el año 2000. Lo que implica que no resulta de aplicación la doctrina contenida en la SAN (2ª) de 26 de junio de 2008 (LA LEY 89524/2008) (Rec. 567/2005 ), pues en dicho caso se analizaba un supuesto en el que se sabía que era incompleta la documentación requerida, debiendo la Administración actuar de conformidad con lo establecido en el último inciso del art 31 del RGIT , es decir, advirtiendo al recurrente de que la documentación presentada no era completa. Tampoco la contenida en las SAN (2ª) de 26 de junio de 2008 (LA LEY 89524/2008) (Rec. 567/2005 )-. SAN (6ª) de 21 de noviembre de 2008 (LA LEY 181246/2008) (Rec. 469/2007 ), pues en dicho caso, se trata de supuestos de no aportación de la documentación y omisión de la reiteración en la solicitud. Pues, en efecto, en el caso de autos, no existió tal requerimiento porque la Administración ya tenía el contrato de cesión de imagen de 1995, sin que conste que conociese la existencia de la suscripción de otro posterior en el año 2000.

4.- Por último, no se acredita que la información solicitada en las diligencias 1ª a 4ª fuese irrelevante. De hecho, inicialmente se sostuvo que dichas diligencias eran de argucia, contestando el TEAR a dicho argumento -folio 17- y razonando que para comprobar si el recurrente había o no declarado correctamente los rendimientos obtenidos, se habían de analizar todos los documentos susceptibles de haber producido el hecho imponible, siendo necesario el examen de las cuentas bancarias para determinar la corrección de la declaración, sin que pueda hablarse de "desidia" en la actuación de la Inspección.

Las anteriores razones nos llevan a desestimar la prescripción alegada. En efecto, una conducta acorde con la buena fe, hubiese exigido que el administrado, al que se le requirió la aportación de los contratos de imagen suscritos entre Vima SL y el FC Barcelona, aportase tanto el contrato de 1995, como el contrato del año 2000, por ello tiene razón el TEAC cuando sostiene que hasta la diligencia nº 6 no se cumplió con el requerimiento efectuado. Los documentos requeridos son esenciales para la inspección, por lo que se cumple con los requisitos



materiales de razonabilidad y proporcionalidad. Y, asimismo, consta que el contribuyente fue requerido y advertido de las consecuencias de su incumplimiento -exigencia formal-.

Se desestima, por lo expuesto, el segundo motivo.

CUARTO.- El siguiente motivo tiene por objeto discutir si el demandante era o no residente en España en el periodo 2000 y 2001. Antes de continuar, la Sala quiere dejar claro que este proceso guarda conexión con el Rec. 330/2013, que se refiere al ejercicio 1998. No obstante, siendo el problema el mismo, lo cierto es que la solución depende de las circunstancias acreditadas en cada supuesto y para cada ejercicio concreto.

Tanto el TEAR, como el TEAC, no comparten el núcleo de la argumentación de la Inspección para justificar la calificación del recurrente como residente en España. La Inspección aludía a la doctrina de los actos propios, sosteniendo que una vez que había optado por declarar el IRPF en España, lo que suponía que se consideraba como residente en España, no podía ir contra sus propios actos. Esta tesis, insistimos, ha sido rechazada por los órganos revisores de la Administración, que sostienen que no es de aplicación la teoría de los actos propios, sin perjuicio del valor probatorio que, como indicio, pueda imputarse a tal declaración. En esta línea, el TEAC, partiendo de dicho indicio, sostiene que D. Augusto tenía contrato laboral con el FC Barcelona, y el 24 de junio de 1998, fichó por el club italiano Sociedad Deportiva Lazio; siendo cedido el 27 de julio de 1999 por éste club al francés Olympique de Marsella. Concluida la temporada 1999/2000, el 31 de agosto de 2000, la Sociedad Deportiva Lazio cedió temporalmente al jugador al FC Barcelona, al finalizar la temporada 2000/2001 el FC no ejerció el derecho de traspaso y el jugador volvió a la disciplina del Lazio como consecuencia del contrato firmado el 24 de junio de 1998.

Analizando la prueba el TEAC sostiene, en relación con el año 2000, que el demandante fue cedido por el Lazio al Olympique de Marsella el 27 de julio de 1999, para la temporada 1999/2000, la cual finalizó entre mayo y principios de julio de 2000, firmándose un contrato de cesión el 31 de agosto de 2000 entre el Lazio y el FC Barcelona para la temporada 2000/2001. Por lo tanto, en el año 2000 el jugador residió en Francia, Italia y España.

En cuanto al año 2001, firmado el contrato de cesión entre el Lazio y el FC Barcelona el jugador residió en Barcelona hasta la terminación de la temporada, fecha desde la cual, en fecha no determinada, regresaría a Italia. Por lo tanto, en el año 2001 residió en España e Italia.

De todo ello, deduce el TEAC que no es posible determinar que el demandante haya residido más de 183 días en España, Italia o Francia, en ninguno de los ejercicios indicados.

Precisamente por ello, el TEAC pasa a la aplicación de los criterios establecidos en los Convenios suscritos con Italia -el 10 de abril de 1978 y Francia, el 10 de octubre de 1995-, que como veremos, coincide con lo establecido en el apartado 1.b) del art 9 de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998) . Pues bien, como el recurrente tiene vivienda en todos los países. El TEAC acude al concepto de "centro de intereses vitales". Y sostiene que los mismos se encuentran en España por las siguientes razones: primero por el hecho de que ha presentado en España las declaraciones correspondientes a dichos ejercicios, lo que considera un indicio a favor de la residencia en España; segundo porque el centro de intereses económicos se encontraba en España, pues en el ejercicio 2000 ingreso 1.669.443,49 € en España; 814.370,01 € en Italia y 609.347,6 € en Francia. Y en el ejercicio 2001 3.345.391,35 € en España y 2.732.780,04 € en Italia. Que si bien, el recurrente se casó a mediados del año 2000, su familia y la de su esposa residían en España. Y, por último, que el núcleo de sus actividades empresariales y profesionales radican en territorio español a través de la Sociedad Publicidad Vima SL, cuya sede, domicilio social y administración se realiza desde España.

Para resolver la cuestión planteada conviene, con carácter previo, fijar las siguientes premisas jurídicas:

Para resolver la cuestión planteada conviene, con carácter previo, fijar las siguientes premisas jurídicas:

1.- No estamos ante un problema de falta de prueba, que obligue a la aplicación de la técnica de la carga de la prueba. Esta técnica opera únicamente en defecto de prueba o cuando la prueba aportada deje serias dudas sobre los hechos relevantes para la decisión - art 217.1 LEC (LA LEY 58/2000) en relación con el art. 105 LGT -. Norma esta última que sienta como criterios de distribución de la prueba que "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo" y que "los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".

Distinto de lo anterior es la valoración de la prueba. En este caso, salvo que existe regla de valoración tasada, los elementos probatorios se valoran de forma conjunta y razonada, explicando las razones por las que se ha llegado a una convicción. Motivación que resulta esencial para analizar la racionalidad del discurso probatorio y comprobar si el mismo se adapta a las reglas de la sana crítica. En esta línea el art 106.1 de la LGT remite a la LEC, que establece en los arts. 106.2 y ss reglas específicas de valoración de la prueba.

Por lo tanto, en primer lugar, debemos analizar si con base en las pruebas aportadas, la valoración efectuada por el TEAC es o no razonable con arreglo las máximas de la experiencia. Y sólo de no serlo o de considerar no probados o seriamente dudosos los hechos relevantes, procedería aplicar la técnica de la carga probatoria.

En este sentido, la STS de 22 de enero de 2010 (Rec. 542/1995 ) razona que: "la carga de la prueba, paradójicamente, tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el *onus probandi* . En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el artículo 114 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) , que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas". Mientras que cuando se trata de valoración la STS de 27 de septiembre de 2013 (LA LEY 155537/2013) (Rec. 2224/2011 ), entre otras, hace referencia a "una apreciación jurídicamente errónea en base a los hechos aceptados como probados o una valoración exenta de razonabilidad o contraria a las reglas de la sana crítica".

La Sala quiere traer a colación la STS de 13 de octubre de 2011 (LA LEY 218085/2011) (Rec. 2283/2008 ) relativa a un supuesto de alegación de violación de la carga de la prueba en la determinación de la residencia. Pues bien, dicha sentencia se analiza un caso en el que el recurrente sostiene que "no existe ninguna prueba directa ni del periodo de permanencia de D. David en territorio español, ni mucho menos de que él o su esposa hayan generado ingresos en nuestro territorio nacional". El Tribunal Supremo sostiene que se trata de un problema de "valoración de la prueba", la cual debe evaluarse desde la "sana crítica" rechazando las interpretaciones realizadas "de modo arbitrario o irrazonable o conduzca a resultados inverosímiles". Sosteniendo la Sala y confirmando el Tribunal que, si bien no existía prueba directa, ante el "cúmulo de datos obtenidos" permite sostener razonablemente la residencia en territorio español. Y razonando que: "Establecida la presunción, correspondía a la parte -como señala la Sentencia de instancia- demostrar la residencia en otro Estado."

2.- El art. 9 de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998), de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), aplicable al caso de autos, establece que "1.- Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a.- Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español. Para determinar este periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal , la Administración



tributaria podrá exigir que se prueba la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. b.- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. 2.- Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

Interpretando esta norma la indicada STS de 13 de octubre de 2011 (LA LEY 218085/2011) (Rec. 2283/2008 ) sostiene que: "con relación al concepto de residencia esta Sala ha declarado en la STS de 11 de septiembre de 2009 (Rec. 8294/2003 ) que « [d]e un lado, se exige un elemento espiritual, la "intención" de residir en un lugar determinado. De otra parte, es necesario que se dé un elemento material, la residencia efectiva. La doctrina de la Sala 1ª sobre este problema ha vacilado entre dar relevancia al elemento subjetivo o al objetivo. En materia fiscal y para el legislador de 1978 no ofrece dudas que el elemento relevante es el elemento objetivo. ....Por tanto el cambio de residencia para la norma fiscal de 1978 exigía no sólo una voluntad de residir en otro lugar, sino la efectividad de esa voluntad. Es decir la efectiva residencia por más de 183 días en otro territorio distinto del español [...]. Desde la perspectiva del concepto de residencia que utiliza el legislador de 1978 se puede ser residente en España, o, en otro lugar. Pero lo que resulta indudable es que no se deja de ser residente en España por el mero hecho de manifestar que se ha solicitado la residencia en otro lugar sí a ello no se añade la efectiva residencia en el punto elegido[...]. Finalmente, las referencias que en la sentencia se hacen al "círculo de intereses de la actora" hay que entenderlas no como aplicación de los criterios de la Ley 18/91 -por otra parte perfectamente legítimos en lo que se refiere a los ejercicios 92 y 93- sino como mecanismos que, junto con otros, y la falta de prueba de residencia en país distinto a España, demuestran la residencia de la recurrente en territorio español".

3.- Los Convenios suscritos con Italia, el 10 de abril de 1978 y Francia el 10 de octubre de 1995 para evitar la doble imposición establecen que: "1.- A los efectos del presente Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado. 2.- Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: a.- Esta persona será considerada residente del Estado contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales). b.- Si no pudiera determinarse el Estado contratante en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente. c.- Si viviera habitualmente en ambos Estados contratantes o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado contratante del que sea nacional. d.- Si fuera nacional de ambos Estados contratantes o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo. 3.- Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea una persona física, resulte residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva".

En todo caso, conviene precisar, que la representación del recurrente reconoció que no se ha presentado declaración de IRPF o impuesto equivalente en Italia o Francia por el periodo controvertido.

4.- De lo expuesto se infiere que, en nuestro sistema, la residencia fiscal del sujeto pasivo determina el país en el que debe tributar, en general, por la renta obtenida a nivel mundial - art 11 LGT -.

Que la residencia, conforme al art 9 LGT , se fija con arreglo a dos criterios: el de permanencia, por más de 183 días y el del núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos de la persona. Bastando con la concurrencia de uno de los criterios indicados, que no son acumulativos.

En relación con este último concepto, la LIRPF no da ninguna definición, pero la mejor doctrina sostiene que dicho concepto guarda una estrecha relación con el de "centro de intereses vitales" recogido en los Convenios de doble imposición al regular la residencia de las personas físicas. Y en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio del Comité de asuntos Fiscales de la OCDE, se entiende que el "centro de intereses vitales" se encuentra en el Estado con que se mantienen relaciones económicas y personales más estrechas. Los Comentarios al Modelo de Convenio, el Comité de Asuntos Fiscales, sostiene que para determinar cual sea el centro de intereses vitales, deberán tomarse en consideración las relaciones familiares y sociales del sujeto pasivo; sus ocupaciones; sus actividades culturales o de otro tipo; la localización de sus negocios; la sede de administración de su patrimonio; etc. Lo esencial es determinar donde se localiza la base o núcleo principal de sus actividades e intereses económicos. Debiendo analizarse dichas circunstancias en su conjunto y valorando cada caso concreto.

Por lo tanto, la persona que no acredita su residencia en otro país, como ocurre en el caso de autos, será residente en España si reside en este país más de 183 días al año o tiene en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

Aplicando la precedente doctrina al caso de autos, la Sala concluye que asiste la razón a la Administración. En efecto, como hemos razonado no estamos ante un supuesto de "carga", sino de valoración de la prueba. La Administración parte de una serie de indicios para sostener, razonablemente, que el demandante en el año 1998, residió en España. Sin que el demandante aporte pruebas consistentes para desvirtuar las conclusiones de la Administración.

En efecto, partiendo del hecho de que según consta en diligencia y manifestó el propio representante del sujeto pasivo durante la inspección no ha realizado declaración de IRPF o impuesto similar en Francia o Italia, durante los ejercicios controvertidos, la Administración, que no considera que la declaración presentada por el demandante sea una prueba definitiva, sostiene y resulta razonable, que el recurrente residió en España pues la presentación de la correspondiente autoliquidación en España, dentro del periodo controvertido es un indicio de que residía en este país - STS de 23 de mayo de 2013 (LA LEY 56702/2013) (Rec. 1940/2010 )-. Añade, además y no se ha desvirtuado la veracidad de lo afirmado por la Inspección, que en el ejercicio 2000 los ingresos en España ascendieron a 1. 669.443,99 €, mientras que en Francia fueron de 609.347,6 € y en Italia de 814.370,01 €; y en el ejercicio 2001 de 3.345391,35 € en España y 2.732.780,04 € en Italia, por lo que la mayor fuente de sus ingresos se encontraba en España - en contra de lo que se sostiene la norma hace referencia a los "intereses económicos", sin establecer diferencia-. Que aunque ciertamente el recurrente se casó en el ejercicio 2000, su familia y la de su mujer residían en España. Y, por último, que el núcleo principal de sus actividades empresariales o profesionales y de sus intereses económicos radican en territorio español a través de la sociedad Publicidad Mima SL, cuya sede, domicilio social y administración se realiza desde España. Datos de los que la Administración concluye que, valorados en su conjunto, demuestran que el núcleo de los intereses vitales del recurrente se encuentran en España.

Como razona la SAN de 5 de marzo de 2008 (Rc. 94/2006 ), frente a dichos argumentos, sin duda razonables, el

recurrente podría haber aportado otros que desvirtuasen las afirmaciones de la inspección, razonando que tenía su núcleo de intereses en otro país, aportando pruebas al efecto. No ha sido esta su estrategia, lejos de ello, niega que sea residente en España, pero sin afirmar que lo sea en Italia o en Francia. Lo que, en principio, no es posible, pues el recurrente puede sostener que el núcleo de sus intereses vitales, frente a los datos que lo vinculan a España, es mayor en otro país; pero lo que no es de recibo es que no tenga vinculación con ninguno de los países en los que ha residido. En suma, la Sala considera que los argumentos dado por la Administración son suficientes para acreditar la mayor vinculación con España y dichos datos no han sido desvirtuados.

QUINTO.- Se sostiene la improcedencia de la imputación temporal a la persona física de las cantidades satisfechas por el CF Barcelona a Publicidad Vima.

Se viene a sostener por el recurrente que si la Inspección admite que la imputación de bases imponible de la sociedad transparente Publicidad Vima tenga lugar en la persona física en el ejercicio en que se aprueben las cuentas de la sociedad; habiendo sido las cantidades pagadas por el FC Barcelona a Publicidad Vima, por derechos de imagen en los años 2000 y 2001, dichas cantidades deberían imputarse, con arreglo al mismo criterio, en los ejercicios 2001 y 2002.

Ahora bien, el argumento no puede ser acogido. En efecto, además de no haberse planteado esta cuestión ante el TEAC, lo cierto es que la inspección aplicó la regla contenida en el art. 76.5 de la LIRPF, conforme a la cual "la imputación de realizará por la persona física en el periodo impositivo que corresponda a la fecha en que por la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1 [el FC Barcelona] se efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada". Por lo tanto, la Inspección actuó con arreglo a lo establecido en la norma.

SEXTO.- Por último, se sostiene la falta de motivación de la culpabilidad. Pues bien, el acuerdo sancionador razona que se aprecia "concurso doloso". La Inspección razona que, en el presente caso, el sujeto pasivo conocía la obligación fiscal de declarar, liquidar e ingresar la cuota resultante de la autoliquidación del IRPF; sin embargo - excluidas las percepciones relativas al derecho de imagen y las percepciones en régimen de transparencia fiscal, por las que no se le sanciona- presentó declaración que no incluía la totalidad de las rentas obtenidas, dejando de ingresar la cuota correspondiente en el Tesoro. Es decir, el recurrente omitió en su declaración la obtención de rentas de trabajo en Italia y en Francia.

Lo que imputa la inspección a efectos sancionadores es que el recurrente, en su declaración, no incluyó "las rentas de trabajo obtenidas en Italia a pesar de haber presentado autoliquidación del IRPF por obligación personal", dejando de declarar unos ingresos. Repárese que según la representación de D. Augusto "no presentó declaración del IRPF u otro impuesto de naturaleza análoga en Francia, ni en Italia". Es decir, que presentó la declaración en España y no declaró los rendimientos de trabajo en Italia y Francia. Pues bien, para la Inspección esta ocultación es "dolosa", pues el contribuyente "conocía la existencia del hecho imponible y lo oculta". En concreto se razona que el contribuyente "dejó de ingresar parte de la cuota anteriormente referida correspondiente al IRPF; que fue necesaria la intervención de los órganos de la Inspección para determinar de deuda; que el comportamiento del obligado tributario no se debe a una laguna legal o una interpretación razonable de una norma, sino que se trata de simple ocultación; que el recurrente muestra un conocimiento de sus obligaciones y deberes con la Hacienda Pública y que, hasta la fecha del acuerdo, el recurrente no había realizado ninguna actuación tendente a disminuir el daño ocasionado a la Hacienda Pública.

Razona la STS de 28 de noviembre de 2013 (LA LEY 205071/2013) (Rec. 6329/2011) "que en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la Ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones

generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción", de manera que las sanciones tributarias no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes ... Es preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de la infractora" . En la misma línea la STS de 28 de febrero de 2013 (LA LEY 14444/2013) (Rec. 2220/2010 ) "recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional que señala que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción".

Pues bien, la Sala entiende que en este caso la motivación es bastante, pues la Administración razona que el obligado tributario, de forma consciente no declaró parte de sus ingresos, lo que unido a los razonamientos antes descritos y que constan en el acuerdo sancionador, deben ser calificados como de suficientes a efectos de sostener la culpabilidad del recurrente.

En conclusiones, lo cual no resulta procesalmente correcto, la parte articula un motivo nuevo, solicitando subsidiariamente la anulación del recargo de ocultación. No obstante, la Sala quiere indicar que la sentencia en que se basa la recurrente, no dice que no proceda el recargo de ocultación, lo que dice es que para que proceda debe existir culpa en la ocultación y ya hemos razonado que la misma concurre en el caso de autos.

SEPTIMO.- En aplicación del art 139 LJCA (LA LEY 2689/1998) , procede imponer las costas al recurrente.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

### FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, en nombre y representación D. Augusto de contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 25 de julio de 2013 (RG 1704/2010) por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, dictada en expedientes acumulados nº NUM000 y NUM001 , el día 14 de enero de 2010, en asunto relativo a liquidaciones practicadas en por la Dependencia Regional de la Delegación en Cataluña de la AEAT, por el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, periodos 2000 y 2001 y sanción, por importe de 895.722,02 €; la cual confirmamos por ajustarse a Derecho. Con imposición de costas al recurrente

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) , que contra la misma cabe recurso de casación para ante la Sala tercera del Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. j

PUBLICACIÓN.- En el mismo día de su fecha, fue leída y publicada la anterior Sentencia por El/La Ilmo/a. Sr/a.

Magistrado Ponente, hallándose constituida en Audiencia Pública, de lo que yo, el Secretario, doy fe.

