

Roj: STS 779/2016 - ECLI:ES:TS:2016:779
Id Cendoj: 28079130022016100085
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 3959/2014
Nº de Resolución: 471/2016
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: EMILIO FRIAS PONCE
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo **Contencioso-Administrativo**

Sección: **SEGUNDA**

S E N T E N C I A

Sentencia Nº: 471/2016

Fecha de Sentencia: 01/03/2016

REC. CASACION PARA LA UNIFICACION DE DOCTRINA Recurso Núm.: 3959 / 2014

Fallo/Acuerdo: Sentencia Estimatoria

Votación: 23/02/2016

Procedencia: Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

Secretaría de Sala : Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: GJL

Nota:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 1998. Duración de las actuaciones inspectoras. Dilaciones: Inexistencia de entorpecimiento a las actuaciones inspectoras por la no aportación de documentación requerida.

REC. CASACION PARA LA UNIFICACION DE DOCTRINA Num.:

3959/2014

Votación: 23/02/2016

Ponente Excmo. Sr. D.: Emilio Frías Ponce

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

S E N T E N C I A 471/2016

TRIBUNAL SUPREMO.

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.: Presidente:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

Magistrados:

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Rafael Fernández Montalvo

En la Villa de Madrid, a uno de Marzo de dos mil dieciséis.

La Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3959/2004, interpuesto por Don Gustavo , representado por el Procurador Don Rodrigo Pascual Peña, bajo la dirección letrada de Doña Sara Muñoz Buendía, contra la sentencia de 9 de julio de

2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta de la Audiencia Nacional, en el recurso 330/2013 , en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1998.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Gustavo , contra la resolución de 25 de Julio de 2013, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante), en el recurso de alzada deducido, a su vez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 14 de enero de 2010, recaída en las reclamaciones acumuladas formuladas contra acuerdos de liquidación y sancionador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, de 3 de Agosto de 2006, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1998, por importe de 525.921,89 euros (la cuota) y 144.176,23 euros (la sanción).

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, la representación de Don Gustavo interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, suplicando sentencia por la que : " se declare haber lugar al recurso, casando y anulando la sentencia impugnada, y unificando la doctrina de la misma y la doctrina expuesta en las sentencias de contraste invocadas, en el sentido de estas últimas con los siguientes pronunciamientos:

1º, Que en virtud de lo dispuesto en los artículos 237 y 239 de la Ley General Tributaria y 60 del Real Decreto 939/86, el Tribunal Económico- Administrativo Central no puede cambiar la calificación jurídica dada por la Inspección a los periodos de tiempo que no se deben computar a efectos del cumolimiento del plazo de las actuaciones inspectoras recogido en el artículo 29.1 de la ley 1/98, de 26 de febrero , y declare prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y a sancionar en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 1998.

2º. Que en virtud de lo dispuesto en el artículo 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986 , no se puede imputar dilación al obligado tributario por falta de aportación de documentación si no se le advierte que falta documentación por aportar y que se va a incurrir en dilación y declare prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y a sancionar en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 1998.

3º. Que en virtud de lo dispuesto en los artículos 2 y 5 de la ley 13/96 de la ley 18/91, no procede elevar al integro las cantidades percibidas por sociedades como contraprestación a la cesión de derechos de imagen, cuando se imputan en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando no se ha efectuado ingreso a cuenta por el pagador, a menos que se desconozca y no se pueda probar el importe realmente satisfecho.

Y anule así mismo los actos de que trae causa la sentencia recurrida, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, con referencia RG 1765/2013, fechada el día 25 de julio de 2013, y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, dictada el día 29 de enero de 2010 en las reclamaciones números NUM000 y NUM001 , así como los acuerdos de liquidación y sancionador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña.>>

TERCERO.- Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, interesando sentencia por la que se declare no haber lugar al mismo, todo ello con imposición de las costas procesales.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la reunión del día 26 de febrero de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La parte recurrente considera que procede la interposición del presente recurso y la unificación de la doctrina establecida por los Tribunales de Justicia, porque la sentencia recurrida realiza pronunciamientos distintos a los de la jurisprudencia existente en relación a las siguientes cuestiones:

1) Si los Tribunales Económico-Administrativos tienen potestad para cambiar la calificación de los periodos de tiempo que no se deben computar a efectos de los plazos de las actuaciones inspectoras, considerando que son dilaciones imputables al contribuyente unos periodos de tiempo que se habían estimado interrupciones justificadas por el actuario y por el Inspector Jefe.

2) En cuanto a las dilaciones imputables al contribuyente por el retraso en la aportación de documentación, si se pueden imputar dilaciones sin haber advertido previamente al obligado tributario y sin que se justifique que las actuaciones se han visto entorpecidas o dificultadas por el retraso en la aportación de documentación.

3) En cuanto a las cantidades imputadas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cesión de los derechos de imagen a sociedades no residentes, si estas cantidades pueden ser objeto de elevación al integro.

Se aportan como sentencias de contraste, en relación con la primera cuestión las dictadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, de 1 de diciembre de 2011, rec. 406/2008 , 2 de diciembre de 2010, rec. 135/2008 , y 24 de junio de 2010, rec. 4021/2007 .

En relación con la segunda cuestión sobre la que se pide unificación de doctrina se aportan las dictadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda de la Audiencia Nacional de 3 de diciembre de 2009, rec. 42/2006 , 12 de marzo de 2012, rec. 61/2011 , y 18 de abril de 2013, rec. 193/2010 , cuyos criterios han sido ratificados por el Tribunal

Supremo en las sentencias de 11 de septiembre de 2012 , cas. 3077/2009 y 14 de octubre de 2013 , rec. 5464/2011 .

Finalmente, sobre la tercera cuestión, que afecta a la procedencia o no de la elevación al integro en el IRPF del contribuyente de los rendimientos satisfechos por cesión de derechos de imagen cuando no se ha efectuado ingreso a cuenta por el pagador, se invocan como contradictorias las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2008, rec. 3544/03 , y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de octubre de 2006, rec. 977/2012 .

SEGUNDO.- Para la mejor comprensión de las dos primeras cuestiones conviene tener en cuenta los siguientes antecedentes:

1) El 8 de Mayo de 2003 se comunica el inicio de actuaciones inspectoras al recurrente por parte de la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1996 a 2001, que finalizaron mediante acuerdo de 8 de agosto de 2006, por lo que tuvieron una duración de 1187 días.

2) El acuerdo de liquidación respecto del ejercicio de 1998 consideró que no se debían integrar en el cómputo del plazo de duración de doce meses un total de 841 días, en lugar de los 936 días que figuraban en el acta, (179 por solicitud de aplazamiento de comparecencias, 365 días por interrupción injustificada ante cuatro requerimientos de información a las Administraciones Tributarias de Italia, Francia, Alemania y Holanda, y 297 por no haberse aportado la documentación requerida, cifra esta última a la que se llega tras restar, para evitar solapamientos, 133 días por aplazamientos y 320 por los requerimientos de información de los 750 días de dilaciones existentes por la no aportación de documentación).

En concreto, los cálculos que contenía el acuerdo de liquidación eran los siguientes

-Aplazamiento :179 días

Fecha inicio Fecha fin Días

29-5-03 04-06-03 6

19-12-03 14-01-04 26

2-7-04 16-07-04 14

17-02-05 05-04-05 47

26-05-05 08-06-05 13

16-09-05 13-10-05 27

23-11-05 02.12-05 10

27-12-05 10-01-06 14

10-01-06 01-02-06 22

-Requerimiento información a autoridades fiscales de la CEE: 365

Fecha inicio Fecha fin

20-01-04 21-06-04

20-01-04 03-05-04

05-04-04 05-04-05

04-06-04 26-10-04

04-06-04 04-06-05

- No aportación de documentación: 750 días

Fecha inicio Fecha fin días

20-05-03 30-09-04 498

17-02-05 27-10-05 252

3) Confirmado el periodo a descontar de 841 días por el TEAR de Cataluña se alegó en alzada la improcedencia de imputar una dilación al obligado tributario entre el 20 de mayo de 2003 y el 13 de mayo de 2004, periodo que se solapaba, a partir del 20 de enero de 2004, con un periodo de interrupción justificada por la petición de información a las Administraciones Tributarias de otros Estados de la Unión Europea, por lo que la dilación que se imputaba tenía relevancia, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración, exclusivamente por el periodo comprendido entre el 20 de mayo de 2003 y el 19 de enero de 2004, que representaba 244 días de dilaciones imputables al obligado tributario.

Sin embargo, mediante escrito de alegaciones complementarias ante el TEAC, se aportó una sentencia de esta Sala de 19 de abril de 2012, rec. 541/2011, que reforzaba la prescripción invocada; en cuanto declaraba que la interrupción justificada por petición de información a Administraciones Tributarias de Estados Extranjeros solo podía ser una, aunque se hubieran realizado varias solicitudes en distintos momentos y por un plazo máximo de seis meses..

El TEAC, en relación con la discrepancia de las dilaciones derivadas de la falta de aportación de documentación, confirma el criterio de la Inspección, al haberse producido la dilación del 20-5-03 al 30-9-04 porque requerido el contribuyente en el escrito de inicio para que aportase, entre otra documentación, el contrato de cesión de imagen firmado por el FC Barcelona, y la sociedad Publicidad Vima, SA, no fue presentado hasta la diligencia nº 6 de 16 de julio de 2004, habiéndose solicitado además en la diligencia nº 5 de fecha 13 de mayo de 2004 que aclarase si había percibido directamente o a través de otra persona algún ingreso de publicidad, sin que la contestación tuviese lugar hasta la diligencia nº 7 de fecha 30 de septiembre de 2004.

Por otra parte, en cuanto a la dilación del 17-02-05 al 27-10-05, señala que el contrato de trabajo firmado con el RCD Español, requerido en 18 de enero de 2005, no fue aportado en la siguiente visita prevista para el 12-02-05, sino en fecha 27 de octubre de 2005.

En cambio, admite el motivo sobre las interrupciones justificadas, alegado en el escrito complementario de que la interrupción sólo podía

tener una duración de seis meses, pero acto seguido teniendo en cuenta el solapamiento de las dilaciones e interrupciones, recalcula los plazos, llegando a la conclusión de que la solicitud de información

a las autoridades extranjeras sólo había supuesto una interrupción justificada de 45 días, correspondiendo el resto de los 365, esto es, 320, a dilaciones no imputables a la Administración, al entender que la Inspección limitó las interrupciones justificadas a 365 días, procediendo luego a depurar duplicidades, respecto de los días de dilaciones no imputables a la Administración, de las que elimina por solapamientos 320 días.

4) La Sala de instancia confirma el criterio del TEAC argumentando en lo que respecta al cómputo de la interrupción lo siguiente:

<<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 (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>>".

Por otra parte, en cuanto a las dilaciones imputables tras precisar, que sólo se cuestionaba la dilación existente entre el 20 de mayo de 2003 y el 30 de septiembre de 2004, 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, declara lo siguiente:

<<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 Gustavo 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, Gustavo 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. Gustavo, 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 Gustavo, 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, Gustavo 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. Gustavo 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 el Fútbol Club Barcelona, Gustavo 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 Gustavo 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 (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 (Rec. 567/2005)-.

SAN (6ª) de 21 de noviembre de 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->>.

TERCERO.- Sentado lo anterior, la primera cuestión sobre la que se solicita la unificación de doctrina afecta a la potestad de los Tribunales Económico-Administrativos para recalcular las dilaciones e interrupciones de modo distinto a como quedó fijado en el acuerdo de liquidación, supliendo errores en los que la Administración incurrió.

Mantiene el recurrente que al TEAC le está vedado actuar como si fuera el Inspector Jefe ante la propuesta de liquidación del actuario, sustituyendo lo que se calificó de interrupción justificada durante 365 días por el concepto de dilaciones imputables al sujeto pasivo.

A estos efectos invoca tres sentencias de la Audiencia Nacional, concretamente las dictadas en 1 de diciembre de 2011 , 2 de diciembre de 2010 y 24 de junio de 2010 .

Sin embargo dichas sentencias no contemplan el supuesto que examina la Sala de instancia, esto es, si un periodo de tiempo que la Inspección ha considerado interrupción justificada puede el TEAC considerarlo dilación con el fin de evitar la declaración de prescripción.

En efecto, la primera sentencia que se invoca, esto es la dictada el 1 de diciembre de 2011 , declara la prescripción de la regularización correspondiente a los ejercicios 1999 y 2000, por el Impuesto sobre Sociedades, al considerar improcedente una dilación apreciada por la Inspección, que afectaba al plazo de duración de las actuaciones, aunque previamente, no permite el aumento de un día de dilaciones en la resolución del recurso de reposición, porque las dilaciones deben ser invocadas por el actuario y ante la imposibilidad de agravar la situación jurídica de quien deduce el recurso, declarando que el único periodo de dilación que puede ser objeto de análisis es el apreciado por el actuario.

Por su parte, la sentencia de 2 de diciembre de 2010 estima el recurso interpuesto contra una resolución del TEAC, en cuanto ordena la retroacción de las actuaciones para que la Inspección vuelva a analizar los hechos que ya calificó, por entender improcedente la reposición.

Finalmente, la sentencia de 24 de junio de 2010 desestima un recurso contra una liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, al no admitirse la bonificación prevista en la ley 22/1993, de 23 de diciembre, liquidación que se dicta en ejecución de una resolución del TEAR de Cataluña firme que ordenó la retroacción de actuaciones para que se procediera a examinar las circunstancias de la inversión realizada por la entidad recurrente. La Sala aunque no comparte el criterio del TEAR que ordenó la retroacción, desestima el motivo, por no haber impugnado en su día la Resolución del TEAR, resolviendo luego sobre la nueva liquidación girada en ejecución de dicha resolución.

En esta situación, no es posible resolver la primera cuestión que se plantea en un recurso de casación para unificación de doctrina, al no concurrir los presupuestos exigidos sobre la identidad necesaria y la existencia de contradicción, siendo insuficiente el razonamiento de la parte de que el supuesto de la sentencia recurrida y de las sentencias aducidas de contraste es sustancialmente el mismo, al discutirse en todos ellos el límite de la facultad revisora de los Tribunales Económico- Administrativos, ya que las de contraste no analizan el caso controvertido en la sentencia recurrida.

CUARTO.- La segunda cuestión plantea que no se puede imputar dilación al obligado tributario por falta de aportación de documentación si no se le ha advertido previamente que falta documentación por aportar, y que ello es constitutivo de dilación, y sin que se hubiese justificado que las actuaciones se han visto entorpecidas, o dificultadas por el retraso en la aportación de esa documentación.

Como sentencias de contraste, en contra del criterio de la sentencia recurrida, se invocan las sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de diciembre de 2009 , 12 de marzo de 2012 y 18 de abril de 2013 , que estimaron los recursos, apreciándose la prescripción alegada, al considerar que a tenor del art. 31. Bis 2 del Real Decreto 939/1986 , era necesario la advertencia de que faltaba documentación por aportar, y de que se incurría en dilación, agregando la primera que examinada la documentación que faltaba no había entorpecido el desarrollo de las actuaciones, criterios coincidentes, según la parte, con la doctrina de esta Sala, sentada en las sentencias de 21 de septiembre de 2012 , cas. 3077/2009 , y 14 de octubre de 2013 , cas. 5464/2011 .

Respecto de esta cuestión, en cambio, hay que entender que sí concurre la identidad precisa con la sentencia de la Audiencia Nacional del día 3 de diciembre de 2009, existiendo contradicción, pues la recurrida afirma que no es necesaria la advertencia de que la falta de documentación, indicando además que no se había justificado que esa documentación fuera relevante, mientras que la de contraste aprecia la prescripción por haberse traspasado el plazo de duración de las actuaciones, al entender que ante la falta de la integra aportación de documentación la Inspección venía obligada a advertir de que se incurría en dilación, habiendo continuado, no obstante, normalmente sus actuaciones durante el plazo imputado.

Sentada la contradicción, y aunque la Sala no ha compartido el criterio de las sentencias de contraste sobre la necesidad de reiterar en cada una de las diligencias la falta de la documentación exigida y sobre las consecuencias del incumplimiento en cuanto el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, por ser suficiente la advertencia inicial general en cuanto la norma reglamentaria debía interpretarse como que la advertencia se refiere al hecho de que no se ha cumplimentado la documentación requerida, pero no como una exigencia general de advertencia de los efectos del incumplimiento del plazo, sentencias de 8 de octubre de 2012, cas. 5114/2011 , 19 de octubre de 2012 , cas. 4421/2009 , y 20 de julio de 2015, cas. 1524/2014 , entre otras, ha de reconocerse, sin embargo, que el criterio que defiende la sentencia recurrida de que cualquier retraso en la aportación de una información reclamada tiene virtualidad suficiente para entrañar una dilación imputable al contribuyente se opone a la doctrina de esta Sala.

Así, en las sentencias dictadas el 24 de enero de 2011, (casaciones 485/07 y 5990/07) siguiendo una línea iniciada en sentencias precedentes, ya se puso de manifiesto "que el legislador en la Ley 1/1998 introdujo un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente dirigido al equilibrio con la Administración, mediante el establecimiento del plazo de doce meses como plazo máximo para que agotar el procedimiento inspector, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé, determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputarle al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente. Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4) ".

Esto es, dentro del sistema de garantías que legalmente se establece para contrarrestar las potestades administrativas dentro de la relación jurídica tributaria, el establecimiento del plazo de duración de las actuaciones dentro del procedimiento inspector, adquiere especial protagonismo, al reconocérsele al contribuyente el derecho de que el procedimiento inspector ha de durar un plazo determinado, sirviendo de parámetro dicho plazo sobre el que verificar, en todo caso, las dilaciones producidas y su justificación.

Declaración aquella que constituye el pórtico para anunciar que *"Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y*

como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado".

En la sentencia de 28 de enero de 2011, (cas. 5006/05) también se dijo que:

... "el propósito del legislador de establecer a partir de la Ley 1/98 un plazo máximo de duración del procedimiento inspector de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce meses si concurrían las circunstancias que se señalaban, esta Sala, dada la finalidad de la reforma, no comparte el automatismo que aprecia la Sala de instancia, en la consideración de la dilación imputable al contribuyente, no obstante los términos literales en que se expresa el art. 31.bis 2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos ...

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

Finalmente, en el mismo sentido, se encuentran las sentencias de 2 de abril de 2012, cas. 6089/2008, 19 de abril de 2012, cas. 4421/2009, 14 de octubre de 2013, cas. 5464/2011.

QUINTO.- Ante esta doctrina el recurso de casación ha de estimarse, aunque en el suplico sólo se interesa la unificación en relación con el requisito de la advertencia, desconociendo el contenido del recurso..

Estimado el recurso y constituidos en Tribunal de instancia, procede determinar si la documentación que faltaba por aportar entorpeció o no el desarrollo de las actuaciones, todo ello a los efectos de la prescripción que alegó.

Debe significarse que sólo se cuestiona la dilación por el periodo transcurrido entre los días 20 de mayo de 2003 y el 13 de mayo de 2004, lo que supone 358 días naturales. Ahora bien en este periodo existen, por un lado, dos solicitudes de aplazamiento que suponen 32 días (29 de mayo a 4 de junio de 2003 y 19 de diciembre de 2003 a 14 de enero de 2004) por otro, un solapamiento por la interrupción justificada por petición de datos a Administraciones extranjeras desde el 20 de enero de 2004, lo que representa 114 días.

Pues bien, durante este periodo nos encontramos que la primera diligencia tuvo lugar el 20 de mayo de 2003, interesándose determinada documentación que fue aportada, salvo las cantidades imputadas en concepto de cesión de derechos de imagen del FC Barcelona a la sociedad VIMA, en la comparecencia del día 4 de junio de 2003, fijándose la siguiente para el 25 de noviembre de 2003, en cuyo momento la Inspección solicita la aportación de tres extractos bancarios, lo que se cumplimentó en 14 de enero de 2004, ante la solicitud de aplazamiento desde el 19 de diciembre de 2003 al 14 de enero de 2004, no levantándose más diligencias hasta el 13 de mayo de 2004, en la que se notifica que se había producido un cambio en la persona del actuario, reflejándose entonces la documentación que faltaba que había sido reclamada en la comunicación de inicio de 25 de abril de 2003 y en la diligencia de 20 de mayo de 2003, con la indicación de que debía aportarse en la siguiente visita del 2 de julio de 2004, junto a otros datos, con la advertencia de que la no aportación o aportación parcial de la documentación solicitada y/o reiterada en visitas anteriores podría ser considerada dilación imputable al contribuyente.

En este periodo intermedio desde el 14 de enero al 13 de mayo de 2004, sin embargo, el interesado recibió dos notificaciones en 22 de marzo y 6 de abril de 2004 de que con fechas 20 de enero y 5 de abril de 2004 se había remitido a las autoridades tributarias de Francia, Holanda y Alemania solicitudes de información.

Ante estos antecedentes, no cabe hablar de entorpecimiento achacable al contribuyente, en el periodo examinado más que por el reducido tiempo en que solicitó los aplazamientos, puesto que presentada la documentación el 4 de junio de 2003 nada dijo la Inspección sobre su insuficiencia, haciéndolo el 13 de mayo de 2014, y cuando estaba pendiente la recepción de la información interesada a las autoridades de otros países, no siendo posible compartir la fundamentación de la Sala de instancia, pues dejando a un lado la explicación que ofrece sobre porqué la Inspección no realizó la advertencia de que faltaba documentación, no cabe desplazar al obligado tributario la carga de acreditar que la información solicitada fuera relevante para el desarrollo de las actuaciones.

Procede ahora, determinar si se produjo la prescripción alegada, eliminada la dilación examinada, que supone 326 días, una vez restados los 32 días de aplazamiento.

Pues bien, aunque se parta de los cálculos que realizó el TEAC, las actuaciones debieron durar 1015 días, pero duraron 1187 días, por lo que resulta patente que se incumplió el plazo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 29 de la ley 1/1998, lo que determina que no se entienda interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones de inspección.

SEXTO.- La apreciación de la prescripción del derecho a liquidar respecto del ejercicio 1998, hace innecesario que nos pronunciemos sobre la tercera cuestión que se plantea, relativa a la improcedencia de la elevación al integro de los rendimientos satisfechos por el FC Barcelona a la entidad no residente Aragón Amsterdam Management BV por cesión de derechos de imagen.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1. ESTIMAR el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por D. Gustavo contra la sentencia de 9 de julio de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional que se casa y anula.

2. ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de julio de 2013, que se anula, así como los acuerdos de liquidación y sancionador que confirma, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1998, sin hacer imposición de costas en la instancia..

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

D. Manuel Vicente Garzón Herrero D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Rafael Fernández Montalvo

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frías Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mí la Secretaria. Certifico.