

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071497

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de septiembre de 2018

Vocalía 1.^a

R.G. 4574/2015

SUMARIO:

IP. Base imponible. *Determinación del patrimonio neto que constituye la base imponible del IP: deducción a tal efecto, en cuanto deuda, de la cuota del IRPF.* Efectuada regularización inspectora por IRPF y por IP, se plantea si la cuota a deducir para determinar el patrimonio neto, es la autoliquidada inicialmente por el sujeto pasivo o la que figura en el acuerdo de liquidación. Pues bien, No resulta posible deducir como deuda de un ejercicio una cantidad por la cual el sujeto pasivo no debía responder en aquel momento, toda vez que no había sido liquidada. Parece claro que la finalidad del tributo es gravar el patrimonio neto, que constituye la base imponible del mismo, referido a un momento concreto y estático, aquel en que se devenga el impuesto -31 de diciembre de cada año-. Por lo tanto, en la regularización que practica, la Inspección debe valorar y determinar cuál era el patrimonio del sujeto pasivo en tal fecha, lo que supone que no sea posible deducir como deuda de un ejercicio una cantidad por la cual el sujeto pasivo no debía responder en aquel momento, toda vez que no había sido liquidada. Es evidente que las cantidades deducibles a fecha de devengo del IP han de ser deudas que en aquel momento fuesen exigibles para el obligado tributario, lo cual puede reputarse de las cantidades autoliquidadas por el sujeto pasivo, pero no de las cuotas regularizadas que son puestas de manifiesto por la inspección con posterioridad. [Vid., STS, de 13 de enero de 2012, recurso nº 384/2009 (NFJ045864)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 9 y 25.

Ley 58/2003 (LGT), art. 183.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en las reclamaciones económico administrativas interpuestas en ÚNICA INSTANCIA ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por DON **Ix...**, con DNI ..., en nombre y representación de DON **Zx...**, con DNI ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ... (Bizkaia), ..., contra acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Patrimonio del ejercicio 2005 (importe 378.710,91 euros) y contra acuerdo de imposición de sanción derivado de la misma (importe 322.972,85 euros), dictados ambos por la Inspección Territorial de la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Cataluña, cuantía 378.710,91 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha de 10 de junio de 2010 se notifica al interesado comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación referidas a los siguientes conceptos y periodos:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 2005 y 2006
- Impuesto sobre el Patrimonio: 2005 y 2006
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes: 2005 y 2006.

En lo que se refiere al IRPF 2005, se dictó acuerdo de liquidación el 22 de diciembre de 2014, en virtud del cual se regulariza la situación tributaria del interesado, al considerar que este es residente en España, y no en Suiza como alegaba.

Frente a este acuerdo de liquidación y al de sanción, derivado de la liquidación, interpuso el interesado ante este Tribunal las correspondientes reclamaciones económico administrativas (RG 215-15 y 626-15), las cuales han sido estimadas en parte en resolución de esta misma Sala de 5 de abril de 2018, pero que estima únicamente porque en la liquidación debía excluirse del cómputo del rendimiento de actividades económicas las dos facturas de **KM** por importe de 42.000 euros y 18.000 euros, así como eliminar las retenciones por importe de 2.100 euros y 4.500 euros soportadas respectivamente en las citadas facturas, mientras en la sanción, la estimación en parte de la liquidación, conlleva la rectificación de la base de la sanción.

Segundo.

En lo que respecta al Impuesto sobre Patrimonio del ejercicio 2005, en base al acuerdo de liquidación del IRPF 2005 mencionado en el Antecedente de Hecho anterior, la AEAT de Cataluña dicta acuerdo de liquidación el 23 de enero de 2015, notificado el 2 de febrero, al considerar al interesado residente en España.

De igual forma, el 24 de abril de 2015 se notificó al recurrente acuerdo de resolución del procedimiento sancionador asociado a la liquidación del Impuesto sobre Patrimonio del 2005.

Tercero.

No conforme el interesado con los acuerdos de liquidación y de sanción referidos al Impuesto sobre Patrimonio interpuso frente a los mismos el 5 de febrero y el 24 de abril de 2015 las correspondientes reclamaciones ante este Tribunal.

Así, puesto de manifiesto los expedientes alegó, en resumen las siguientes cuestiones:

1. Suspensión por prejudicialidad.
2. Existencia de pruebas en las que no se permitió contradicción, otras que no constan en el expediente y otras presuntas que son inválidas.
3. El interesado fue residente en Suiza, ya que:
 - Residencia fiscal en Suiza según normativa interna debe considerarse acreditada.
 - No se acredita ninguna de los requisitos que prevé la normativa española para atribuir la residencia fiscal.
 - Doctrina de actos propios: en 2005, cuando se comprobaron los ejercicios 2000 y 2001, se realizaron afirmaciones y valoraciones que han de ser respetadas.
 - Aplicación, subsidiaria, de los criterios de desempate del convenio hispano-suizo.
 - Análisis crítico de otros indicios (viajes contratados a V, prensa como fuente de información, imposibilidad de estancia más de 183 días en España.
4. Consideraciones a tener en cuenta en la cuantificación de la deuda tributaria:
 - No se deduce la deuda tributaria exigida en el IRPF.
 - Incluye indebidamente como activo el chalet de
5. En relación con la sanción: inexistencia de culpabilidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para resolver y concurren los requisitos de admisibilidad de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y en el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA) aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo,

Segundo.

Las tres primeras cuestiones planteadas por el interesado fueron alegadas por el mismo en la reclamación interpuesta contra la liquidación del IRPF 2005 (RG 215-15) y resueltas por este Tribunal en resolución de 5 de abril de 2018.

En consecuencia, nos remitimos al contenido de la citada resolución:

SEGUNDO. Comenzando por las cuestiones formales planteadas por el interesados, procede analizar en primer lugar si procedía o no la suspensión de las actuaciones administrativas en relación con el ejercicio 2005 por prejudicialidad penal.

El interesado, como ya alegó ante la Administración, defiende que la realidad a enjuiciar en sede penal es la misma que en sede administrativa, esto es la residencia fiscal del obligado tributario. Y que dicha circunstancia se trata de acreditar mediante un conjunto de pruebas o indicios que son coincidentes en ambos años, tal es así que la Fiscalía ni la Abogada del Estado en sus respectivos escritos no distinguen año por año.

Sin embargo, la Inspección desestimó esta alegación, pues en base a varias resoluciones de este Tribunal, consideró que no cabe hablar de prejudicialidad penal cuando se trata de conceptos o periodos impositivos distintos a los que están siendo enjuiciados en sede penal.

La citada prejudicialidad se encuentra regulada en el artículo 180 LGT estableciendo, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, lo siguiente:

“1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de actuaciones o se produzca devolución del expediente por el Ministerio Fiscal...”

Es de destacar, tal y como se cita en la resolución de este Tribunal de 5/10/2017 (RG 7022-14; FD 2º) que “la doctrina de este TEAC (entre otras en resolución de 22/09/2015) se ha modificado recientemente en el sentido preconizado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 18/10/2016, de modo que en los supuestos que unos mismos hechos estén siendo analizados en sede penal por un concepto tributario la Administración se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo respecto de otro u otros conceptos tributarios y mismos periodos impositivos, regularizados en el mismo procedimiento inspector”.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, no concurre la situación anterior, ya que se trata de periodos impositivos distintos (2005 y 2006). Por tanto, aunque algunos indicios considerados sean coincidentes, en ningún caso podría razonarse que se están enjuiciando los mismos hechos.

Si bien es cierto que el elemento que se analiza en uno y otro ejercicio es el mismo, la residencia fiscal o no en España del obligado tributario, los hechos que determinan acreditada dicha circunstancia nunca podrán ser los mismos porque se refieren a momentos temporales distintos. Tal es así, que como se verá mas adelante, el propio interesado para defender su residencia en Suiza aporta un calendario sobre su estancia en España en el año 2005, que como es lógico, nada tiene que ver con el ejercicio 2006. Además, de que existen determinados indicios o pruebas que se producen en un ejercicio y no en otro.

Por tanto, dado que se estudian hechos distintos vinculados con dos periodos impositivos diferentes, este Tribunal considera que no resulta procedente apreciar la prejudicialidad invocada por el interesado que hubiese determinado la suspensión del procedimiento inspector. Los hechos que se están estudiando en vía administrativa son aquellos que determinan la residencia en España del interesado en el año 2005, mientras que el procedimiento en vía penal tiene por objeto los hechos que la determinen en el año 2006.

Tercero.

La otra cuestión formal a analizar hace referencia a las pruebas consideradas por la inspección para proceder a la liquidación, en relación con las cuales el recurrente realiza tres precisiones.

En primer lugar, el interesado argumenta que se ha visto privado de poder contradecir alguna de las pruebas consideradas por la inspección, como son las declaraciones de otras personas, ya que no se ha atendido su petición realizada tras la puesta de manifiesto del expediente de citar nuevamente a las personas para poder estar presente y contrarrestar sus declaraciones. Además, considera que las declaraciones de terceros sobre determinados hechos no pueden gozar de valor probatorio porque la Inspección no estaba presente en el momento de su acontecimiento.

Este Tribunal, no puede más que compartir y reiterar la contestación dada por la Inspección en el acuerdo de liquidación, según la cual no es cierta la alegación planteada, ya que dichas declaraciones están contenidas en las diligencias incorporadas al expediente, el cual se puso a disposición del recurrente concediéndole un plazo de alegaciones. Por tanto, el recurrente pudo alegar o aportar lo que le hubiera parecido de su interés, sin embargo se limitó a defender la existencia de prejudicialidad.

En segundo lugar, otra de las precisiones a las que hace referencia, es la ausencia en el expediente de determinadas pruebas, en concreto de las facturas de **KM** (las cuales sirvieron para determinar parte de la base imponible: ingresos 60.000 euros y retenciones 6.600 euros), lo que impidió su contraste y auditoría, y que fueron adquiridas por la Inspección a través de requerimientos de información.

Esta cuestión ya fue manifestada ante la Inspección, la cual reconocía que no constaba dicha documentación en el expediente, pero sin embargo señaló que dicha ausencia no suponía indefensión ya que se trataba de documentación que estaba en poder del contribuyente (hace mención en las mismas en la página 61 del escrito de alegaciones contra el acta: "incorrecta imputación temporal de los ingresos de **KM**: nótese que las facturas tienen una proyección plurianual").

El interesado, en relación con la contestación dada por la Inspección sobre el conocimiento de las facturas, responde que sus alegaciones se han realizado de conformidad con la descripción sobre dichas facturas realizadas en el acta de disconformidad, lo que en ningún momento implica que éste tenga en su poder las mismas.

Este Tribunal, pese a lo contestado por la Inspección, considera que de acuerdo con lo señalado en el artículo 105 LGT ("en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"), al no estar incorporadas dichas facturas al expediente, la Inspección no acreditó los ingresos que imputa al interesado como rendimiento de su actividad económica.

Por tanto, procede estimar la manifestación sobre la ausencia de prueba, no debiendo considerarse en la liquidación los ingresos imputados a su actividad económica por razón de las facturas que no constan en el expediente, ni consecuentemente las retenciones consideradas por dichos ingresos.

Y en tercer y último lugar, el interesado alude a la invalidez de la prueba referente a la compañía "**YC SA**", en tanto que la misma está en idioma extranjero, sin incorporar su traducción a la lengua oficial; y que por tanto, no se debe entrar a valorar la misma. A estos efectos, sobre la necesidad de la traducción, cita la resolución de este Tribunal de 23/10/14 (RG 6685/2012).

Sobre este punto, es cierto que este Tribunal, tal y como se recoge en la resolución citada por el interesado, exige que los documentos en idioma extranjero vayan incorporado de su correspondiente traducción para que los mismos hagan prueba de los hechos que pretenden demostrar.

Sin embargo, es de destacar que dicha documentación no deja de ser un aspecto más utilizado por la Inspección en relación con la vinculación del interesado con la citada sociedad (vinculado con uno de los inmuebles). Es decir, con ella se trata de considerar una circunstancia más que acontece en la situación global del interesado, pero que en ningún caso es esencial. Existe otros hechos descritos en el antecedente de hecho quinto de la presente resolución en relación con el Chalet en , de ... (pago de reserva por Zx..., declaraciones del arquitecto, existencia de facturas emitidas al interesado por varias entidades en las que figura dicho domicilio).

En consecuencia, en ningún caso, su no consideración supondría una modificación en la alteración de la apreciación de los hechos considerados en el acuerdo de liquidación.

Cuarto.

Una vez resuelto los aspectos formales, entramos a valorar las cuestiones de fondo. Así, la principal a tratar es la residencia fiscal del interesado en el ejercicio 2005. Esto es, si fue residente en España, como consideró la Inspección, o si fue residente en Suiza, como pretende el interesado.

La Inspección, en virtud de los motivos y consideraciones relatadas en los antecedentes de hecho, a los cuales nos remitimos para evitar reiteraciones, consideró al recurrente residente en España.

El interesado, no estando conforme con dicha residencia, pues considera que residió en Suiza, en la presente reclamación entra a discutir alguna de las apreciaciones realizadas por la Inspección, a su juicio erróneas, para considerarle residente en España.

En primer lugar, el interesado defiende que la **residencia fiscal en Suiza** según su normativa interna debe considerarse **acreditada** mediante el correspondiente **certificado expedido por las autoridades competentes**, aportado en su día ante la inspección en las alegaciones al acta de disconformidad y adjuntado nuevamente en la presente reclamación ante su importancia.

El recurrente alega que dicho certificado es la única forma en que la doctrina admite la acreditación de la residencia fiscal en el extranjero. Y que el mismo, solo aclara que este es residente fiscal en Suiza, conforme a la normativa interna de dicho país, no impidiendo por ello que pueda ser considerado también residente fiscal en España conforme a la normativa interna española, y proceda aplicar, de probarse dicha residencia, el Convenio hispano suizo.

Asimismo, el recurrente argumenta que la Inspección se ha extralimitado en sus facultades al considerar que el certificado aportado no sirve al ser fraudulento. Se trata de un certificado de residencia fiscal determinada con arreglo a la legislación doméstica suiza, no pudiendo imponer a las autoridades suizas que apliquen los criterios de residencia de la normativa española. En la misma línea, pone en tela de juicio la afirmación de la Inspección, de que las autoridades suizas no realizan comprobación administrativa cuando expiden tales certificados de residencia fiscal, siguiendo unos automatismos y de manera sumaria.

Por otro lado, continuando con el certificado, el recurrente manifiesta que ha habido un cambio de argumentación en el acuerdo de liquidación respecto al acta de disconformidad en lo que se refiere a la validez del certificado, sin perjuicio de que en ambos casos se ha llegado a la misma conclusión, residente en España. Así, inicialmente en el acta de disconformidad se consideró que el certificado aportado no había sido emitido por las autoridades competentes; y posteriormente, tras presentar las alegaciones, en el acuerdo de liquidación se consideró, como se acaba de señalar, que el mismo era fraudulento.

La Inspección por su parte, en virtud del acuerdo de liquidación, consideró acreditado que dicho certificado se había obtenido en fraude de la norma española, es decir, considera que a través de la figura de la **simulación** (regulada en el artículo 16 LGT) el obligado tributario llevó a cabo un conjunto de actos con la finalidad de aparentar que este residía en Suiza, cuando en realidad su residencia estaba en España. Es decir, el interesado con ánimo de buscar una menor tributación, realizó un conjunto de actos orientados a la ocultación de la Administración Tributaria de su estatus de residente. Más aún cuando en el país en donde supuestamente residía (Suiza), el certificado se expedía mediante cierto automatismo sin hacer una minuciosa comprobación de la residencia del solicitante.

En consecuencia, para la Inspección dicho certificado no puede ser tenido en cuenta como prueba de la residencia fiscal, sin perjuicio de otros efectos no fiscales que éste pudiera tener.

La Inspección recoge de forma detallada cada uno de los actos o negocios realizados por el interesado con la intención de simular la residencia en Suiza, y en virtud de los cuales se ha considerado probado la "residencia ficticia" en Suiza. Entre estos, cabe citar:

-Contradicción en las declaraciones al Juzgado: **Zx...** dice que entrena en Suiza, mientras que su chofer (**Ex...**) dice que lo hace en Italia.

-Aporta factura de electricidad de 3 febrero a 31 diciembre de 2005 por un importe de 62,04 francos suizos. Consumo notablemente bajo.

-Seguro del vehículo y en la póliza del seguro figura el domicilio de su amigo D. **Lx....**

-Los tickets aportados son anónimos (no acreditan residencia en Suiza) y su mayoría son de ... (localidad del domicilio de D. **Lx...**).

-Pese a manifestar que se trasladaba a los grandes premios en coche desde Suiza, no aporta medio de prueba alguno que soporte dicha manifestación (ni gasolina, ni autopista, ni extracto de tarjeta).

-Poco comprensible que manifieste que para los premios se desplazaba en motorhome desde Suiza a localidad X [España] para recoger a su novia y a su chofer, cuando este declaró que conducía el motorhome.

-De la información suministrada por la agencia de viajes que tenía contratada el interesado: la mayoría de los viajes comienzan o terminan en localidad X [España], no se ha informado ninguno con origen o destino en Suiza.

Incomprensible salida desde localidad X [España] en los destinos más cercanos a Suiza Tampoco se ha justificado viaje desde Suiza hasta localidad X [España], para el gran premio en esta última.

Asimismo, la inspección argumenta que, además de la simulación del certificado, también ha llevado a cabo otros actos de simulación de residencia (figurasen como arrendatarios de sus viviendas su chofer o su asesor fiscal y financiero; adquisición de vivienda mediante sociedad interpuesta; dio orden a las entidades con las que contrata sus servicios que sus ingresos se hicieran en Suiza; colocó activos líquidos e inversiones fuera de España, aunque las decisiones las adoptó en territorio nacional, consignó en su declaraciones un domicilio distinto al real).

Apreciadas los aspectos alegados por el interesado y los motivos esgrimidos por la Inspección en el acuerdo de Inspección, este Tribunal, sin perjuicio de entrar con mayor detalle en los puntos debatidos, anticipa que comparte la postura defendida por la Administración, es decir, que el certificado aportado no acredita la residencia fiscal en Suiza que el interesado pretende.

*Por un lado, este Tribunal entiende que la Inspección ni está poniendo en duda la validez del certificado aportado ni está extralimitándose en sus facultades cuando lo considera fraudulento como alega el interesado. La Administración únicamente considera, de forma acertada a juicio de este Tribunal, que el citado certificado se ha obtenido por el interesado en fraude de la normativa española, pues a través de una serie de actos ha **simulado** residir en Suiza, con la intención de evadir la tributación en España, cuando en realidad era residente en este último país.*

Se aprecia por este Tribunal que el interesado, con ánimo de evitar la tributación en España, llevó a cabo una serie de actos con la única finalidad de simular una residencia en Suiza, que no era cierta. Es decir, del conjunto de hechos que rodean al interesado, este Tribunal no puede más que confirmar la postura de la Inspección sobre la obtención de la residencia fiscal en Suiza a través de simular una residencia en dicho país, que está muy lejos de la realidad.

Por tanto, en ningún momento se considera este como falso, invalido o emitido por las autoridades fiscales de Suiza incumpliendo su normativa interna, sino que apreciada las circunstancias en el que este es expedido (simulación en un conjunto de actos para obtener la residencia) no se puede considerar como prueba acreditativa de su residencia fiscal en Suiza para la Inspección.

En este sentido, se recogen en el acuerdo de liquidación las siguientes afirmaciones:

- “Es por ello que si una persona física decide presentar sus declaraciones por un impuesto personal y directo como residente en un país distinto de aquel en el que efectivamente reside, lo más probable es que consiga obtener un certificado de residencia fiscal con un contenido contrario a la verdad. Dicho certificado habrá sido expedido, válidamente desde un punto de vista formal, por las autoridades fiscales del país de falsa residencia basándose exclusivamente en los datos declarados por el obligado tributario, sin comprobar su veracidad. Es decir, en la práctica, para la expedición del certificado de residencia operarán una serie de automatismos que permiten que dependa de manera exclusiva de la voluntad del declarante”.

- “En este caso, **Zx...** ha aportado un certificado de residencia fiscal en Suiza pero la inspección considera acreditado que dicho certificado se ha obtenido en fraude de la norma española según las pruebas consignadas en el expediente, sin que las alegaciones formuladas y la documentación aportada las desvirtúen (...).”

Y por otro lado, en lo que se refiere al cambio de motivación sobre el rechazo del certificado, este Tribunal entiende que no tiene cabida esta manifestación, pues del examen del expediente se aprecia que el certificado emitido por las autoridades competentes conforme al convenio de la Haya fue aportado en el trámite de alegaciones al acta (anteriormente se habían aportado certificado emitido por el síndico de la localidad de ..., figura similar al alcalde donde el interesado dice haber residido, y que según cita el acta era muy amigo de su mánager, **Lx...**), y por lo tanto, no es hasta ese momento en el que la Inspección puede analizar los motivos de su rechazo.

Quinto.

En segundo lugar, en relación también con la residencia fiscal, el interesado manifiesta que la Administración no acredita el cumplimiento de los requisitos recogidos en la normativa interna española para atribuir la residencia, debiendo ser esta, quien de acuerdo con el artículo 105 LGT, pruebe la misma.

El interesado defiende que no concurre ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 9 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), para considerarle residente en España.

Así, dispone el artículo 9 TRLIRPF: Residencia habitual en territorio español (el subrayado es de este Tribunal):

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período 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 pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

(...)

c) No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

En relación con el artículo citado, se analizarán de forma separada cada uno de los criterios citados en el mismo.

A) Criterio de permanencia.

El recurrente defiende que se trata de un criterio físico (estancia efectiva) y que para poder aplicar este ha de acreditarse la misma día a día, no siendo suficiente una disponibilidad de bienes inmuebles.

Asimismo, entiende que es una cuestión complicada y que por ello la normativa contempla las “ausencias esporádicas”; no obstante, este criterio se desactiva, como sucede en el presente caso en que se ha acreditado la residencia fiscal en Suiza, cuando se prueba residencia fiscal en otro país que no sea considerado paraíso fiscal.

Por tanto, dado que no existe prueba de la estancia efectiva en España por más de 183 días, sino sólo indicios (salvo las carreras en España y los viajes con salidas desde ...), no se aplica este criterio, debiendo acudir al de los intereses económicos.

Además, en lo que respecta a los indicios en virtud de los cuales la Inspección le ha considerado residente y que se citarán a continuación, realiza un análisis críticos alegando lo siguiente:

- Respecto a la información facilitada por la agencia de Viajes V: no incide en los criterios para determinar la residencia. Considera que la Inspección afirma, de forma equivocada, que los vuelos a grandes premios tengan origen y salida desde localidad X [España], pues esto solo sucede en tres premios (Shangai, EEUU y Japón), para ir a recoger a la Sra. (...). Del resto de premios no acredita nada.

- Sobre los desplazamientos en motorhome y la falta de justificantes: se debe a que dichos gastos los sufragaba la entidad **Q EUROPEA**, razón por la que recibe dichas facturas, por lo que no cuenta con dichos documentos.

- Prensa como fuente de información: la española, citada por la inspección, es falsa, carente de fiabilidad y buscaban principalmente a la Sra (...). Además de que, las reseñas de Suiza, inexistentes para la Inspección, son directas y clarísimas.

- Imposibilidad de permanecer en España más de 183 días: aporta calendario sobre los días que se consideran acreditados que están fuera de España (contrato de escudería, documentación aportada por agencia de viajes, celebración de GP, consumos acreditados, facturas de hotel)

De acuerdo con este calendario, el interesado argumenta que está fuera de España 205 días, en Suiza (con prueba documental) 35 días y en España 16 días.

La Inspección por su parte, conocedora de la dificultad de acreditar la residencia en un país tanto por el obligado tributario como por la propia inspección, considera que ha de apreciarse a través del conjunto de pruebas aportadas por ambas partes, así como por las no aportadas.

En este sentido, la Inspección considera que ha obtenida diversas pruebas que vienen a acreditar la residencia en España del interesado, y que en cambio, este último, no ha aportado ninguna documentación, más allá del certificado de residencia fiscal en Suiza, emitido mediante actuaciones simuladas del interesado según la Inspección, que acrediten su residencia en dicho país.

Por lo que se refiere a las pruebas obtenidas por la Inspección en virtud de las cuales se ha fundamentado la residencia en España, cabe citar, sin perjuicio de que algunas ya han sido mencionadas previamente, las siguientes:

- Simulación de los arrendamientos de viviendas que han estado a su disposición y utilización de sociedades interpuesta para ocultar adquisición de inmuebles.

- De la información facilitada por la agencia de viaje, sólo se conocen vuelos con origen o destino en localidad X [España].

- Las personas que le acompañan en sus viajes como chofer o entrenador personal son residentes en España.

- Relación estable con (...), persona residente en España.

- Noticias de prensa que relacionan al interesado con localidad X [España]. La rueda de prensa del abandono de la competición la dio en localidad X [España].

Y por lo que respecta a la falta de acreditación o de documentación relacionada con la supuesta residencia en Suiza, señala:

- Ausencia de vuelos, según documentación facilitada por agencia de viajes, con origen o destino en algún aeropuerto suizo.

- No aporta ticket alguno respecto a los viajes en coche desde Suiza (gasolina, peajes), cuando si aporta tickets de consumos de desayunos de 3 francos.

- No aporta extracto de tarjeta de crédito: lo cual puede ser porque no la tenga, algo difícil de creer, o porque dicha prueba le perjudique.

De todo ello, a la vista de las pruebas que acreditan residencia en España y la falta de prueba que acrediten la residencia en Suiza, la Inspección consideró al interesado residente en España. Y en consecuencia, dado que no acredita residencia en otro país, las ausencias esporádicas también se computan como estancia en España.

Este Tribunal, consciente de la dificultad de acreditar dicha permanencia, considera que no es necesario, como defiende el interesado, una acreditación indubitada de día a día de la residencia, sino que la misma se puede acreditar a través de un conjunto de pruebas o indicios, que permitan concluir que el obligado tributario ha permanecido más de 183 días en el país.

Por tanto, para poder determinar la aplicación o no del criterio de permanencia, debe tenerse en cuenta tanto la documentación aportada como la no aportada, ya que no sólo es relevante lo que se dice sino también lo que no se dice.

En este sentido, este Tribunal observa, como recalca la Inspección, la ausencia de pruebas en relación con la permanencia del interesado en Suiza. No se aporta ningún documento que incite a pensar que el recurrente realmente reside en dicho país (tickets de comidas en su municipio de residencia, de gasolina o peajes) ni vuelos con origen o destino en algún aeropuerto del país.

También es de destacar, la cantidad de hechos recabados por la Inspección en virtud de los cuales puede entenderse que el recurrente permanecía en España (viajes con destino /origen localidad X [España], disponibilidad de inmuebles con arrendamientos aparentes y con posesiones personales, adquisición de vivienda junto con su pareja estable y consumos propios de una vida, cuanto menos continuada, en la misma, chofer y entrenador personal residentes en España).

Por otro lado, en lo que respecta a las alegaciones planteadas por el interesado sobre los indicios/pruebas considerados por la Inspección para considerarle residente, se aprecia por parte de este Tribunal que:

- En relación con la información facilitada por la agencia de viajes: pese a lo manifestado por el interesado, la Inspección sólo hace mención en el acuerdo de liquidación a vuelos con origen/destino en localidad X [España] en 3 grandes premios. Para el resto de los premios simplemente detalla que no se tiene conocimiento de vuelo alguno.

- Sobre los desplazamientos de motorhome y ausencia de tickets: este Tribunal no pone en duda la afirmación del interesado sobre el sufragio de dichos gastos por la entidad, pero se le hace difícil pensar que no se haya podido aportar prueba alguna de dichos desplazamientos, más cuando dicha sociedad es gestionada por su padre y únicamente presta servicios al interesado. Este Tribunal entiende que dichas pruebas de desplazamiento, en todo momento, estuvieron al alcance de ser aportadas, y si no se hizo es porque no existían tales tickets o porque le perjudicaban.

- Noticias como prensa española: si bien es cierto que no puede considerarse como una prueba fundamental, pues no ha de olvidarse que se trata de revistas del corazón, no deja de ser una prueba más a considerar en el conjunto de las otras.

- Y respecto el calendario aportado: la prueba documental aportada como justificante de su residencia en Suiza se considera insuficiente, se limita en toda las ocasiones a acreditación de consumos mediante tickets anónimos y de diversas localidades distintas a donde se ubica la casa que supuestamente tiene alquilada.

De acuerdo con todo lo anterior, tanto lo “no probado” como lo “probado”, este Tribunal, compartiendo la argumentación de la Inspección, considera que, pese a la dificultad de acreditar la residencia en España día a día, la valoración conjunta de las circunstancias que se aprecian en el recurrente permite concluir que este reside en España.

Más aún cuando las ausencias esporádicas se consideran computadas como estancia en España, ya que según se motivo en el Fundamento de Derecho anterior no se considera acreditada su residencia fiscal en Suiza.

No obstante lo anterior, con la intención de reforzar la residencia en España conforme al artículo 9 TRLIRPF, se analiza también por la Inspección el segundo de los criterios contemplado en el citado artículo (intereses económicos). Criterio este que se trata a continuación.

B) Centro de intereses económicos

Recalca el interesado que, en relación con este criterio, no existe una definición del mismo, pero que de acuerdo con diversas doctrina se considera que deben de ponderarse dos criterios: núcleo de las actividades económicas (administración y gestión de actividades) y núcleo de intereses económicos (localización de patrimonio y lugar de su gestión/administración).

Comenzando por el primer parámetro, *gestión de actividades económicas*, esta se lleva a cabo en Suiza. Para respaldar dicha consideración cita los siguientes hechos a tener en cuenta: el abogado que lleva sus asuntos legales está en Suiza, los cobros y pagos de la actividad se realizan desde cuentas bancarias Suizas y en los contratos celebrados figura su domicilio en Suiza.

Asimismo, no comparte la opinión de la Inspección de que la gestión de la actividad del interesado la lleve la entidad Q EUROPEA, residente en localidad X [España]. Alega que esta sociedad solo presta servicios secundarios (servicios logísticos para deportista), siendo prueba de ello el escaso inmovilizado con el que cuenta

en el año 2005, no dispone de oficinas siendo su dirección el domicilio de la entidad que le gestiona la contabilidad, se limita a refacturar algunos gastos y sueldos de los empleados (padre, hermana y conocido de Zx...).

Y por lo que respecta al segundo parámetro, intereses económicos, previa apreciación de que no existe razón para excluir determinados elementos, defiende que el patrimonio ubicado en España es:

Tipo de bien	Descripción	Valoración (euros)
Inmueble	...(Barcelona), ...	21.354,24
Inmueble	Finca ... (... Girona)	1.087.511,3
Activo financieros	Banco D	49.301,06
Participaciones	T	255.640
TOTAL		1.602.806,60

*Nota: No se incluye el inmueble sito en ... que se adquiere en 2007. No obstante, de incluirse, la valoración total de bienes ascendería 3.629.386,6 euros.

Siendo este muy inferior al ubicado en Suiza:

Tipo de bien	Descripción	Valoración (euros)
Activo financieros	G... Bank	5.976.855,77
Activo financieros	M... Bank	100.032,92
	Marca Ferrari	180.000
Vehículo		
TOTAL		6.256.888,69

Y que además, de la gestión del mismo se hace desde Suiza a través de D. **Ux...**

En este sentido cita diversas sentencias del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional, entre otras, S TS 27/11/2012 (RJ 2013/427), STS de 22/02/2012 (RJ 2012/4217), STS (RJ 2012/3432).

El hecho de que el padre tenga poderes sobre el interesado o que el señor **Rx...** haya participado en la compra de un inmueble no supone que se haya probado la administración del patrimonio del interesado por estos.

Todas estas cuestiones ya fueron planteadas en su momento a la Inspección en las alegaciones al acta, las cuales fueron desestimadas en el acuerdo de liquidación conforme a la siguiente motivación:

- Se citan diversos elementos patrimoniales que pertenecen al interesado y que están ubicados en España (acciones de T, cuentas bancarias para gastos de las casas, compras de varias viviendas en España). Y se plantea hasta que punto pueden considerarse, a estos efectos, las rentas deslocalizadas con intención de ocultarse a la Hacienda.

- La entidad Q, residente en España, considera que gestiona su actividad deportiva. Trabaja su hermana, de la que se dice que le acompaña a sus entrenamientos, y su chofer, relacionado también con la actividad. Esto mismo se desprende del contenido de las facturas emitidas así como de los documentos aportados por el obligado sobre la descripción de su actividad.

- En relación a la gestión de los intereses económicos, destaca el papel del padre del interesado así como del señor Rx... (asesor fiscal). Y que tampoco es cierto de que la administración de todo su patrimonio se realice en Suiza, pues el señor Ux..., en su caso, sólo le administraría las inversiones de aquel país.

Sexto.

Expuesto lo que antecede procede en consecuencia determinar si el interesado es o no residente en España conforme al apartado b del artículo 9 del TRILIRPF; a este respecto hay que traer a colación el criterio mantenido

en las sentencias de la Audiencia Nacional de fechas 10 de noviembre de 2006, en el recurso nº 434/2003, y la más reciente de fecha 16 de julio de 2014, nº de recurso 331/2013, que consideraba lo siguiente:

“CUARTO: (...)

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.**

Esta última ha sido recurrida en casación, y estimada por el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de marzo de 2016, nº rec. 3155/14, si bien por prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación.

La referida sentencia de la Audiencia Nacional traída a colación si bien aplica el artículo 9 de la Ley 40/1998, normativa anterior a la procedente en el ejercicio inspeccionado, tiene en ese punto igual redacción a la contenida en el mencionado artículo 9 de la TRLIRPF, por lo que sus pronunciamientos resultan trasladables al presente expediente.

Así, tal y como se cita en la sentencia, conviene recordar que el estudio de la residencia según los intereses económicos en realidad no sería necesario, pues basta con que se de uno de las circunstancias del artículo 9.1 LIRPF para considerar al interesado residente en España, según la redacción del mismo. Y en el presente caso, tal y como se acaba de analizar, este Tribunal ha considerado probado la residencia en España por más de 183 días

La circunstancia de “núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos” debe ser considerado desde una valoración conjunta de las circunstancias que rodean al obligado tributario, y no elemento por elemento.

En esta línea de valoración conjunta se había pronunciado asimismo el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de febrero de 2012, citada por el propio interesado en sus alegaciones y utilizada en el acuerdo de liquidación.

Así, este Tribunal considera que, sin entrar a examinar la existencia de cuentas bancarias y otras inversiones en Suiza alegadas y no discutidas en el acuerdo de liquidación, no ha de olvidarse, como recalca la Administración, que dicha localización respondían a un fin de aparentar su residencia en Suiza. Y en este sentido señalaba el citado acuerdo, después de enumerar los distintos bienes que el interesado poseía en España, lo siguiente:

“Cabe plantearse, por tanto, si es aceptable que el objetivo de su planificación, la ocultación de sus ingresos en Suiza y la meta conseguida de no pagar por las rentas obtenidas ni por las que se generan dichos capitales, pueda utilizarse como elemento determinante de su deslocalización. El ingreso de sus rentas donde nolas vas a poder localizar la Hacienda Pública española sirve, a la vez, para demostratr a esa Hacienda Pública que, como es mucho, mas que todo o que se posee en España, que en aplicación del criterio de intereses económicos, queda demostrado no reside en España”.

Por tanto, no habiendo acreditado en Suiza ningún intereses económico más allá que los citados en el párrafo anterior (cuenta bancaria con saldo elevado y pequeñas inversiones de activos, utilizadas con objeto de planificar su deslocalización como cita la inspección) y habiendo probado la Inspección la titularidad de varios bienes

inmuebles, ya sea directamente o a través de terceros, así como participaciones de entidades residentes en España, se considera acertada la postura de la Inspección sobre la localización de los intereses económicos.

Asimismo, en apoyo de la postura de la Inspección, debe añadirse que no se ha acreditado que la gestión y administración del patrimonio se lleve a cabo desde Suiza a través de D. **Ux...**: no se tiene constancia de ningún acto que este señor haya realizado en relación con el patrimonio del interesado, salvo lo relativo a las cuentas abiertas en la entidad bancaria de Suiza, como empleado de la misma que es. Es decir, la actuación del presunto administrador del señor **Zx...** sólo ha consistido en realizar ciertos movimientos de los activos de los que dispone en Suiza, pero no hemos de olvidarnos que el patrimonio del recurrente abarca más activos que sólo los ubicados en Suiza.

Además, a ésto ha añadirse, como citaba la inspección, el hecho de que la sociedad **Q** fuera residente en España. Esta entidad, de acuerdo con la documentación obtenida en las actuaciones y las manifestaciones realizadas en las mismas por el representante, se encarga de gestionar la actividad de motociclismo prestada por el piloto, con lo cual ha de rechazarse su pretensión de que dicha entidad sólo prestaba servicios secundarios al deportista.

Esta consideración se fundamenta por parte de la Inspección, que comparte este Tribunal, en el contenido de las facturas que con carácter periódico le emite **Q** y en la descripción más amplia de los servicios que esta prestaba a **Zx...**, aportada por el representante a requerimiento de la Inspección:

“**Q EUROPEA SL** prestaba desde el año 2000 a Don **Zx...** los siguientes servicios:

- Proporcionarle un conductor (Don **Ex...**) que se encargaba del mantenimiento y conducción del Motorhome propiedad del Don **Zx...**, durante las pruebas europeas del mundial de motociclismo.
- Proporcionarle los servicios de “Management” necesarios tanto frente a las marcas patrocinadoras como frente a la organización del mundial y prensa (actividad desarrollada por **Nx...** y **Wx...**, padre y hermana respectivamente de Don **Zx...**).
- Mantener actualizada la página web oficial de Don **Zx...** (actividad desarrollada por **Wx...**).

Para efectuar dichos servicios **Q EUROPEA SL** tenía contratados en régimen laboral a los tres trabajadores, anteriormente indicados, así como subcontratados, en su mayoría, los servicios de Hosting y diseño de páginas web.

Los gastos de combustible y desplazamiento se pagaban con una tarjeta Servired de la compañía que estaba a disposición del trabajador Don **Ex...** ”.

Este Tribunal considera que los hechos citados por el interesado como aspectos claves para considerar que la gestión de la actividad se lleva a cabo en Suiza están lejos de probar lo que éste pretende. En lo que se refiere a los cobros y pagos desde cuentas bancarias en Suiza así como el domicilio en el citado país en los contratos celebrados en el ámbito de su actividad, no dejan de ser actos a encuadrar en la simulación de la residencia del obligado tributaria y que además poco tienen que ver con la gestión de la actividad.

De todo lo anterior, este Tribunal confirma la postura señala por la Inspección de considerar que el núcleo de la actividad o intereses económicos del interesado se localizan en España, y no en Suiza como este ha tratado de acreditar.

Por tanto, conforme al criterio de núcleo principal o bases de sus actividades o intereses económicos, el interesado también puede ser considerado residente en España, y por lo tanto, procede su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la renta mundial.

Séptimo.

Otro de los aspectos defendidos por el interesado en referencia a la residencia es la “doctrina de los actos propios”, pues defiende que cuando en 2005 se comprobaron los ejercicios 2000 y 2001, se realizaron afirmaciones y valoraciones que han de ser respetadas.

El recurrente defiende que en la comprobación de los ejercicios 2000 y 2001 se dieron por buenas tres consideraciones (se acepta acreditada la residencia fiscal en Suiza mediante certificado emitido por las autoridades competentes de dicho país; no concurren requisitos para ser considerado residente fiscal en España; y se considera

acreditada la existencia de vivienda en suiza mediante aportación del contrato de arrendamiento, en el hipotético caso de que hubiese aplicarse los criterios de desempate del convenio), que en la liquidación que ahora se impugna se ponen en tela de juicio. En consecuencia, entiende que se está vulnerando el principio de confianza, pues se está produciendo un cambio de sentido respecto de actos previamente dictados por la misma administración.

Asimismo, hace hincapié que nunca se ha cuestionado la sujeción a IRPF de los años 2002, 2003 y 2004, por lo que la residencia fiscal en Suiza, acreditada durante 5 años, demuestra que no es algo coyuntural, sino real.

Estas alegaciones ya fueron planteadas en su día ante la propuesta de liquidación y desestimadas por la Inspección. Está último señaló, por un lado, que la no comprobación de los ejercicios no supone dar por buenas sus declaraciones; y por otro lado, que las actuaciones anteriores no tienen que condicionar las del ejercicio 2005, puesto que aunque la norma a aplicar es la misma, los hechos o circunstancias que rodean al obligado tributario no lo son (adquisición de nuevas viviendas, uso de sociedades interpuesta, accidentes que se han tratado en España, relación de pareja estable con una residente en España....).

Como ya se ha señalado en resoluciones anteriores de este Tribunal (por ejemplo RG 5072/2012; 6733/012 y 7856/2012 de 17/11/2015), la doctrina de los actos propios requiere dos condiciones simultáneas para su aplicación (por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, Rec. 3262/2012, y sentencia de 12 de noviembre de 2014, Rec. 1881/2012):

- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.

- Que no existan datos nuevos, esto es que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concreta, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hecho con relevancia determinante.

De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal entiende que no cabe hablar de vulneración de los actos propios, ya que, como bien señalaba la Inspección, los hechos que rodean al interesado en cada uno de los ejercicios y que son los que han servido de base para fundamentar la residencia, son muy distintos.

Además, no ha de olvidarse que un cambio de criterio por un órgano en relación con un acto previamente dictado por este, no vulnera la doctrina de los actos propios, si dicho cambio se encuentra correctamente motivado.

Por tanto, se desestima la alegación sobre la doctrina de los actos propios, tanto en lo relativo a los ejercicios 2000 y 2001, en los que las circunstancias eran distintas y el cambio de criterio se ha motivado; como en los ejercicios 2002-2004, en los que al no haber sido comprobado, no existe ni acto propio previo.

Octavo.

Continua el interesado alegando que, de no estimarse las cuestiones previamente planteadas (residente en Suiza y no residente en España), procedería aplicar los criterios de desempate recogidos en el convenio para determinar su residencia fiscal. Evidentemente, parte del hecho de que se ha acreditado su residencia fiscal en Suiza, pues de lo contrario no habría que acudir al convenio.

Este defiende que, de la aplicación los criterios de dicho convenio (vivienda permanente a su disposición, relaciones personales y económicas; donde viva de manera habitual...) su residencia fiscal estaría en Suiza.

Así, en relación con los distintos criterios indicado señala, en resumen, las siguientes precisiones:

- Vivienda permanente a su disposición: considera acreditado que el inmueble arrendado en Suiza (...) cumple con esta condición y, que sin embargo, los inmuebles a los que se refiere la administración no pueden ser considerados como tal (los arrendamientos son reales y uno de ellos no le pertenece a él sino a la sociedad **B**).

- Relaciones personales y económicas (aplicable de considerar que dispone de vivienda en ambos Estados): el vínculo de intereses personales en España por pareja y padres resulta débil, siendo mayor el generado en Suiza por su manager, su primo y asesor/gestor y su compañero de escudería; y el vínculo de intereses económicos se remite a lo alegado al tratar la residencia española.

- Donde viva de manera habitual (de no resolverse con criterio anterior): considera acreditado que donde permanece con mayor frecuencia es en Suiza.

Por lo que respecta a la Inspección, dado que no consideró acreditada la residencia fiscal en Suiza por el certificado aportado al haberse producido una simulación de las circunstancias de residencia en dicho país, entendió que no procedía la aplicación de los criterios de desempate del Convenio.

No obstante lo anterior, dado que esta cuestión fue también planteada en las alegaciones a la propuesta, la Inspección en el acuerdo de liquidación señala, sin hacer un estudio detallado de cada criterio, que de aplicarse el convenio el interesado tendría residencia fiscal en España. Entiende que se ha producido por parte del interesado una planificación para que no primara el primer criterio de vivienda a disposición, y que las relaciones personales (padre, hermana, pareja estable) se encontraban en España.

Como bien aducía el interesado en su escrito, la aplicación del convenio, y por ello, el estudio de la residencia fiscal del interesado según los criterios de desempate, solo tiene cabida de considerarse al sujeto residente en dos estados, en nuestro caso, Suiza y España.

Es por ello, que dado que se desestimó la alegación sobre la residencia fiscal en Suiza en el Fundamento de Derecho Cuarto de la presente resolución, no procede la aplicación de los criterios de desempate recogido en el citado Convenio.

Tercero:

Por tanto, considerando que el recurrente es residente en España, y por ende que estuvo sujeto por obligación personal al Impuesto sobre Patrimonio, procede entrar a analizar las consideraciones planteadas en relación a la cuantificación de la base imponible: deducibilidad de la cuota tributaria exigida en el IRPF y incorrecta imputación del inmueble de Ambas cuestiones ya fueron defendidas por el interesado y desestimadas en el acuerdo de liquidación.

a) Deducibilidad de la cuota de IRPF

Comenzando por la primera cuestión, la deducibilidad de la deuda tributaria exigida en el IRPF, el interesado defiende, apoyándose en consultas de la DGT y sentencias de la Audiencia Nacional del año 2006, que la cuantificación de la base imponible del IP debe verse minorada en el importe de la cuota de IRPF al ser está una deuda a incluir en el pasivo.

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal en resolución de 2 de julio de 2015 de la reclamación RG 2633/2012, en el Fundamento de Derecho Noveno, que cita lo siguiente:

“...En primer lugar, cabe señalar que la Ley 19/91, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece en su artículo 9:

Uno. Constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre:

a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y

b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y **las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.**

Y en el primer apartado de su artículo 25, dispone en cuanto a la valoración de las deudas:

Artículo 25. Valoración de las deudas.

Uno. Las deudas se **valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto** y sólo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas.

Cuestión análoga a la suscitada ha sido resuelta por Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 13/01/2012 (rec. nº 384/2009), que expresamente confirma la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sala de lo contencioso administrativo de fecha 29 de enero de 2009 (recurso 700/2005), y en cuyo Fundamento Cuarto se indica:

“Por otra parte, conforme al artículo 1 y 3 de la Ley , el hecho imponible del impuesto es la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, del patrimonio neto, definido en el art. 1 como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder, operación que precisamente se establece para la determinación de la base imponible.

En la medida en que los bienes y derechos de contenido económico son aquellos que confieren a su titular una esfera de poder concreto de alcance y finalidad totalmente económica, entendiéndose como tal cuando el bien u objeto es susceptible de apropiación, y todo ello ha de referirse a la titularidad a la fecha del devengo, hay que concluir que no son deducibles las deudas en cuanto que, por carecer de firmeza, no privan al sujeto de la apropiación de su importe, es decir no constituyen detracciones de la masa del activo.”

En la misma línea, como tiene reconocido el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sentencia 4547/1999, de fecha 24.01.2003:

“(…) Por lo que se refiere a la deuda tributaria derivada del acta de disconformidad A02 incoada a la contribuyente por el IRPF ejercicio 1992,

como ya se ha advertido en el anterior fundamento, la Inspección ha admitido la deducción de la cuota autoliquidada en plazo pero no la propuesta en Acta A02 como resultado de la comprobación inspectora.

A este respecto, este Tribunal, entre otras en resoluciones de 24 de enero de 1996 y 30 de noviembre de 2001 ha sostenido que, con arreglo a la normativa aplicable, son requisitos necesarios para poder computar una deuda en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio que la misma exista en el momento del devengo del Impuesto (31 de diciembre del año correspondiente) y que esté justificada. Así pues, en relación con la deuda fiscal derivada de la autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 1992, se trata de una deuda que existía a 31 de diciembre, aun cuando no fuera exigible en ese momento, ya que dicho impuesto se devengó precisamente el 31 de diciembre y fue debidamente justificada mediante la correspondiente declaración del IRPF del ejercicio en cuestión; y en este sentido se admitió por la Inspección. Sin embargo, no puede decirse lo mismo respecto de la cuota resultante del acta, ya que la misma fue incoada en el año 1995, por lo que solamente a partir de este ejercicio podría, en su caso, ser susceptible de minorar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio. En consecuencia con lo expuesto debe desestimarse asimismo esta pretensión de la reclamante. (...)”

Parece claro que la finalidad del tributo es gravar el patrimonio neto, que constituye la base imponible del mismo, referido a un momento concreto y estático, aquel en que se devenga el impuesto (31 de diciembre de cada año). Por lo tanto, en la regularización que practica, la Inspección debe valorar y determinar cuál era el patrimonio del sujeto pasivo en tal fecha, lo que supone que no sea posible deducir como deuda de un ejercicio una cantidad por la cual el sujeto pasivo no debía responder en aquel momento, toda vez que no había sido liquidada. Es evidente que las cantidades deducibles a fecha de devengo han de ser deudas que en aquel momento fuesen exigibles para el obligado tributario, lo cual puede reputarse de las cantidades autoliquidadas por el sujeto pasivo, pero no de las cuotas regularizadas que son puestas de manifiesto por la inspección con posterioridad. Resulta innegable que a fecha de devengo de los ejercicios 2005, 2006 y 2007; las cantidades que posteriormente se regularizaron no eran reclamables por el acreedor, máxime cuando ni siquiera se habían iniciado las actuaciones inspectoras por tales períodos. Por lo expuesto, este Tribunal Central entiende adecuada a Derecho la determinación del patrimonio neto que figura en el acuerdo impugnado, en cuanto a la valoración de las deudas por IRPF (...)”

Así, a la vista de la reproducido, este Tribunal entiende que la cuota regularizada del IRPF 2005 no era una deuda exigible en la fecha de devengo del Impuesto sobre Patrimonio del ejercicio 2005, por lo que la misma no puede suponer una minoración de la base imponible en IP como pretende el interesado.

b) Inclusión indebida como activo del chalet de ...

El recurrente defiende, como ya hizo ante la Inspección, que el inmueble sito en ..., no debe computarse como parte de su patrimonio ya que no se ha demostrado la efectiva titularidad de las participaciones de la Holding Suiza (**B SA**) que es la propietaria real del inmueble. Este considera que lo que la Administración ha tratado de demostrar es que el inmueble esta a disposición del Sr. **Zx...**, cosa distinta de la titularidad.

La Inspección, por su parte, no admitió esta alegación pues consideró que de los hechos acreditados en el curso de la inspección (pago anticipado por el interesado para reserva del inmueble, transferencias a Suiza desde cuentas del Sr. Zx..., información aportada por las compañías suministradoras de consumo, existencia de facturas del interesado a este domicilio, adquisición en 2007 de la totalidad de las participaciones de la sociedad titular del inmueble) y de las manifestaciones recogidas en la diligencias incoadas al arquitecto del inmueble.

Este Tribunal, considerando los hechos recogidos en el acuerdo de liquidación así como las manifestaciones del arquitecto y de los documentos que obran en el expediente, comparte lo señalado por la Inspección.

El propietario real del inmueble es el señor Zx..., sin perjuicio de que figure en los documentos que la propietaria del mismo es la sociedad B. Esta última no es más que un instrumento utilizado por el interesado para desvirtuar su residencia fiscal en España, y simular su residencia en Suiza. Por tanto, no cabe más que desestimar la pretensión del interesado, y confirmar, como hizo la Inspección, la inclusión del inmueble como activo del patrimonio del recurrente.

Cuarto:

Por otro lado, en cuanto a la reclamación 6958-15 referida a la **sanción**, el interesado ha alegado como principal consideración, como ya planteó ante la Inspección, la inexistencia del elemento subjetivo en su conducta, requerida en el artículo 183 de la Ley General Tributaria.

La cuestión referente a la inexistencia de culpabilidad ya fue planteada con los mismos razonamientos en la reclamación interpuesta al acuerdo de sanción del IRPF 2005 (RG 626-15 acumulada a 215-15), por lo que se procede a reproducir la contestación citada en la misma en el Fundamento de Derecho Décimo y siguientes:

“ En este sentido, el recurrente defiende que no se puede apreciar dolo en su conducta ya que ni los contratos de arrendamiento son simulados, sino reales, ni se ha probado la utilización de sociedades interpuestas (la presunta prueba del control del recurrente sobre la entidad suiza YC SA no debe valorarse). En consecuencia, no se ha adquirido la residencia fiscal en Suiza en fraude de ley, como defiende la Inspección y de haber sido así no se llevo a cabo el procedimiento pertinente.

En relación con los contratos de arrendamiento, como ya argumentó al plantear la no residencia en España según la normativa interna, defiende que los indicios en virtud de los cuales la Inspección ha considerado que los mismos son simulados, son muy débiles en comparación con los indicados por el mismo como prueba de la realidad de dichos contratos.

Todas estas cuestiones (simulación de contratos de arrendamiento, utilización de sociedades interpuestas y simulación de residencia fiscal Suiza) ya han sido tratadas con detalle en la presente resolución en Fundamentos de Derechos anteriores con ocasiones de las alegaciones planteadas al acuerdo de liquidación.

Así, remitiéndonos al contenido de los mismos, este Tribunal, coincidiendo con lo contestado por la Inspección en el acuerdo de sanción, aprecia que se han recabado y acreditado indicios suficientes para considerar los hechos señalados por la Inspección, esto es, simulación de arrendamiento de los bienes inmuebles y intervención de una sociedad tercera para la adquisición de un inmueble.

Si bien es cierto, como alega el interesado y como se reconoció en el Fundamento de Derecho Tercero de esta resolución, que existe determinada documentación sobre la entidad Suiza que no ha de considerarse, no es este el único indicio sobre la adquisición del inmueble por el interesado a través de una tercera persona.

Y en lo que se refiere a la residencia fiscal Suiza, como ya se detalló en el Fundamento de Derecho Cuarto, la misma fue adquirida de forma fraudulenta, simulando a través de diversos actos o negocios residir allí, cuando en realidad residía en España.

Por todo lo anterior, este Tribunal, coincidiendo con lo señalado por la Inspección, considera que concurren los hechos señalados por esta (simulación contratos de arrendamiento, utilización sociedad interpuesta, simulación residencia fiscal en Suiza); por lo que se aprecian elementos suficientemente motivado para apreciar la concurrencia de dolo, e incluso de medios fraudulentos, en la conducta del obligado tributario.

El interesado realizó, de forma voluntaria y consciente de sus consecuencias, una serie de actos con el fin principal de eludir la tributación en España de las rentas percibidas.

DÉCIMOPRIMERO: *Asimismo, continuando con la concurrencia del dolo, argumenta que este debe referirse a un elemento que afecte a la relación jurídico tributaria, circunstancia que, según el recurrente, no concurre en el presente caso.*

Este defiende que, dado que existe tres cuestiones irrefutables (residente en Suiza, no acreditación de permanencia efectiva en España más de 183 días y núcleo principal o actividades o intereses económicos en Suiza), la simulación de los contratos sólo incidiría si fueran aplicables los criterios de desempate del Convenio y la supuesta ocultación no es siquiera elemento de debate para determinar la residencia y nunca llevaría al nexo económico a España (ante el patrimonio suizo mucho mayor).

Este Tribunal, en contra de lo defendido por el interesado sobre las cuestiones irrefutables, como se ha expuesto a lo largo de la presente resolución, ha considerado que el interesado no es residente fiscal en Suiza sino que es residente fiscal en España.

Por tanto, el dolo apreciado en la conducta del interesado (simulación de residencia fiscal en Suiza, simulación de contratos de arrendamientos y utilización de personas interpuestas) se refiere a la residencia fiscal en España, y en consecuencia, a la sujeción al IRPF.

Es decir, que en contra de lo alegado por el interesado, afecta a un elemento de la relación jurídica tributaria.

DÉCILOSEGUNDO: *Por último, alega existencia de suficiente diligencia en base a dos motivos. En primer lugar, señala que no cabe de hablar de negligencia cuando la sujeción al impuesto español sea ha determinado tras un complejo debate y ponderación de criterios, partiendo en todo caso de la premisa de que es residente en Suiza.*

Y en segundo lugar, hace alusión al acta firmada en 2005 en relación con los ejercicios 2000 y 2001, el cual creó un estado de confianza legítima de que su situación tributaria era correcta.

Sin embargo, ninguno de estos dos motivos puede ser admitido por este Tribunal como prueba de suficiente diligencia del obligado tributario. Por lo que respecta al primero (sujeción al impuesto español tras largo debate), tal y como se ha citado en reiteradas ocasiones, se considera que este ha simulado su residencia fiscal en Suiza, por lo que en ningún caso ha sido la aplicación de un largo debate o criterios los que han determinado la tributación del impuesto Español. Ha sido la residencia “simulada” en Suiza, y la residencia en España, acreditada a través de varios índicos, lo que han determinado que deba tributar como residente.

Y en lo que se refiere al segundo motivo, la confianza legítima por la comprobación en el 2005 de los ejercicios 2000 a 2001, basta con remitirnos a lo señalado en el Fundamento de Derecho Sexto sobre la doctrina de los actos propios.

No cabe hablar de confianza legítima por actos previos de la Administración, cuando las circunstancias y los hechos que rodean al caso no son los mismos, como sucede en el presente caso.

Por tanto, este Tribunal, por las mismas razones expuestas en relación al IRPF, que son aplicables igualmente al Impuesto sobre el Patrimonio, aprecia el elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta del recurrente, desestimando lo alegado y confirmando el acto de imposición de sanción.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vistas las presentes reclamaciones,

ACUERDA

DESESTIMARLAS, confirmando los acuerdos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.