

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089602

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de abril de 2023

Sala 1.^a

R.G. 4812/2020

SUMARIO:

IRNR. Residencia habitual. Por aplicación de la normativa interna. Permanencia de 183 días en territorio español. Cómputo de permanencia en territorio español. En este caso, debemos determinar si, como considera la Inspección, el obligado tributario tuvo su residencia fiscal en España en el periodo comprobado. Así las cosas, la Inspección ha recabado una serie de datos y elementos probatorios que, a su juicio, apuntan en una única dirección, cual es que el obligado tributario continuaba residiendo en España durante los ejercicios en comprobación. Mientras, el interesado defiende haber sido residente en PAÍS_1, tal como acreditan los certificados de residencia emitidos por las autoridades fiscales de dicho estado, así como la gran cantidad de documentos y pruebas aportados en el curso de la comprobación.

Conforme al art. 9.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), se entiende que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: que permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español, o, que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Comenzando por el primero de los criterios, en el curso de las actuaciones, la Inspección ha tratado de recabar datos que hiciesen referencia a los días de permanencia efectiva del obligado tributario en España. Para ello, se elaboró un calendario en el que se distribuyen entre España, PAÍS_1 y el resto del mundo, los días en los que se acredita presencia del interesado -con información suministrada por compañías de vuelo, multas de Tráfico, clínicas, hoteles, extractos de tarjetas de crédito, fechas en que se disputan carreras en circuitos profesionales, noticias en prensa sobre asistencia a actos públicos y promocionales, información extraída de redes sociales, etc-, señalándose que, a excepción del ejercicio 2017 se constata la permanencia de un mayor número de días en España que en PAÍS_1.

La Inspección en el calendario que elabora ha diferenciado tres tipos de días que deben ser tenidos en cuenta en aras de la determinación de si se cumple el criterio de permanencia de la residencia fiscal:

-Los días para los que se dispone de prueba directa de la presencia o localización del obligado tributario, sin ninguna duda, bien en territorio español, bien en el extranjero.

-Una vez señalados los días en los que con seguridad el contribuyente se encuentra en España y aquellos en los que seguro que se encuentra en el extranjero, la Inspección determina la localización del interesado, en España o en el extranjero, para el resto de los días en base a pruebas indirectas o presunciones. La Inspección entiende que el contribuyente se encuentra en España cuando ha demostrado, a través de pruebas directas, que el contribuyente está en España dos días no consecutivos y no existe ninguna prueba de la presencia de éste en el extranjero; asimismo, cuando, a través de pruebas directas, la Inspección ha demostrado que el contribuyente se encuentra un día en España y hasta el día en el que se tienen pruebas de la presencia del mismo en el extranjero.

-Días de ausencias esporádicas.

Pues bien, el Tribunal entiende que esta diferenciación de los tres niveles de días anteriores es correcta y declara que la permanencia del primer párrafo del art. 9.1.a) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) está conformada por tres niveles de días: los "días de presencia certificada", los "días presuntos" -conformando la suma entre los "días de presencia certificada" y los "días presuntos" los "días de presencia o permanencia efectiva los días de permanencia del art. 9.1.a) primer inciso del primer párrafo- y, finalmente, los días de ausencias esporádicas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 9 y 12.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 108, 150 y 179.

Código Civil, art. 1.214.

RDL 8/2020 (Medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19), art. 33.

RDL 15/2020 (Medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo), disp. adic. primera.

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

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

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

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-04812-2020	04/09/2020	14/09/2020
00-01804-2021	12/03/2021	13/03/2021

Las anteriores reclamaciones han sido acumuladas por este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), lo que implica la existencia de un único procedimiento económico-administrativo de reclamación, por lo que en la decisión o "fallo" de esta resolución se utilizará el singular, aunque previamente a la acumulación existiesen dos reclamaciones independientes.

La reclamación, interpuesta en 04/09/2020, que se tramita con número de RG 00-04812-2020, se ha interpuesto contra el acuerdo de liquidación dictado en sede de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2014 a 2017. Cuantía de la reclamación: liquidación correspondiente al ejercicio 2015 de ... euros (... euros de cuota y el resto intereses de demora), que corresponde también a la cuantía de las reclamaciones acumuladas.

La reclamación, interpuesta en 12/03/2021, que se tramita con número de RG 00-01804-2021, se ha interpuesto contra el acuerdo de imposición de sanciones dictado en sede de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, derivada de los hechos puestos de manifiesto en el curso de las actuaciones y que han motivado la liquidación anterior. Cuantía de la reclamación: sanción correspondiente al ejercicio 2015 de ... euros.

Segundo.

Con fecha 16/11/2018 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter general en relación con los siguientes conceptos y periodos: IRPF ejercicios 2014 a 2017; Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), ejercicios 2014 a 2017; Impuesto sobre el Patrimonio (IP) ejercicios 2014 a 2017 y Declaración Informativa de Bienes y Derechos en el Extranjero, ejercicios 2014 a 2017.

Para recoger el resultado de la comprobación en relación con el tributo que ahora interesa (IRPF ejercicios 2014 a 2017), en fecha 06/08/2020 se dictó acuerdo de liquidación, por un importe conjunto para el total de periodos de ... euros, en el que se hizo constar que:

i) A efectos de la duración de las actuaciones, debe tenerse en cuenta que se ha producido una extensión del plazo máximo de 18 meses, en 30 días. Asimismo, la tramitación de este procedimiento de Inspección se ha visto afectada por la declaración por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no computando a los efectos de la duración máxima de aquél los días incluidos en el período de vigencia del estado de alarma, según lo previsto en el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo

ii) El obligado tributario, piloto (...) de nacionalidad española, no había presentado autoliquidaciones por el IRPF de los periodos comprobados por considerar que en dichos ejercicios era residente fiscal en PAÍS_1 (aportando certificados de residencia fiscal en dicho país).

iii) En el curso de las actuaciones, la Inspección alcanzó la conclusión de que en los períodos comprobados el obligado tributario había residido fiscalmente en España de acuerdo con la normativa interna; en particular, porque su centro de intereses económicos estaba situado en territorio español (en 2014 y en 2015, adicionalmente, también se aprecia la concurrencia del criterio de permanencia).

Asimismo, en cuanto a los ejercicios 2014 a 2016, la Inspección hace constar que, al no estar en vigor el Convenio para evitar la Doble Imposición, la aportación del certificado de residencia fiscal en PAÍS_1 no combate por sí mismo la residencia fiscal en España, salvo que se demostrase que ha permanecido en PAÍS_1 más de la mitad del ejercicio o que posee en dicho territorio su núcleo de intereses económicos, extremos que no han sido acreditados por el contribuyente en ninguno de los tres periodos. En consecuencia, se liquida el impuesto (ejercicios 2014 a 2016) y se determina la base imponible considerando la totalidad de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo durante dichos periodos, esto es: rendimientos de actividades económicas (determinados en régimen de estimación directa simplificada en el ejercicio 2014 y de estimación directa normal en los ejercicios 2015 y 2016) y rendimientos

del capital mobiliario. Asimismo, se le admitieron las correspondientes deducciones por doble imposición, así como por las retenciones soportadas.

En cuanto al ejercicio 2017, en atención al certificado de residencia fiscal emitido por el gobierno ... presentado por el obligado tributario, la Inspección analizó las disposiciones establecidas en el Convenio de doble imposición suscrito entre España y PAÍS_1, concluyendo que la residencia fiscal debía situarse en España. Por lo tanto, se liquida el impuesto correspondiente al ejercicio 2017 y se determina la base imponible considerando la totalidad de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo durante dicho periodo, esto es: rendimientos de actividades económicas (determinados en régimen de estimación directa normal) y rendimientos del capital mobiliario.

Asimismo, se le admitieron las correspondientes deducciones por doble imposición, así como por las retenciones soportadas.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, el obligado tributario interpuso reclamación económico administrativa directamente en única instancia (*per saltum*) ante este TEAC, a la que se asignó RG número 00-04812-2020.

Tercero.

Por otra parte, trayendo causa de los hechos puestos de manifiesto en el curso de las actuaciones, se tramitó el correspondiente expediente sancionador por comisión de cuatro infracciones tributarias (una por cada ejercicio regularizado) tipificadas en el artículo 191 LGT, que se calificaron como leves al no apreciarse la existencia de ocultación.

Como resultado de la tramitación del citado expediente, en fecha 12/02/2021 se dictó acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, por un importe conjunto para todas las sanciones impuestas de ... euros.

Impugnando dicho acuerdo, el obligado tributario interpuso la correspondiente reclamación económico administrativa directamente en única instancia (*per saltum*) ante este TEAC, que se tramita con RG número 00-01804-2021, y en la que se solicita acumulación a la que se sigue frente a la liquidación de la que deriva.

Cuarto.

Puestos de manifiesto ambos expedientes, mediante sendos escritos registrados en fecha 11/03/2021 y 20/10/2021, el obligado tributario presentó las alegaciones en que se fundamentan sus pretensiones.

Mediante acuerdo de 21/10/2021, el Abogado del Estado - Secretario de este TEAC decretó la acumulación de los expedientes referenciados: el tramitado con RG número 00-04812-2020 frente al acuerdo de liquidación y el que se sigue contra el acuerdo de imposición de sanción con número de RG 00-01804-2021.

Quinto.

En el curso de las mismas actuaciones que las que ahora nos ocupan, la Inspección procedió también a la regularización por el concepto tributario IP y ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017.

Tanto las liquidaciones resultantes de la comprobación, como las sanciones asociadas a las mismas fueron objeto de impugnación ante el TEAR de Cataluña en reclamaciones respectivas 08-10435-2020 y 08-04859-2021 que se tramitan acumuladamente y que se encuentran pendientes de resolución al día de la fecha.

Sexto.

Por otra parte, una vez determinada la residencia fiscal en España durante los cuatro ejercicios objeto de comprobación, el obligado tributario no tiene la consideración de contribuyente en IRNR. En consecuencia, 02/02/2021, la Inspectora Coordinadora emite informe de no sujeción al IRNR con el que finalizan las actuaciones en relación con dicho tributo.

En impugnación de dicho informe, el obligado tributario presentó reclamación económico administrativa directamente en única instancia (*per saltum*) ante este TEAC, que se tramita con RG número 00-01744-2021, que es resuelta en el día de la fecha.

Séptimo.

Asimismo, en el seno de las mismas actuaciones, en fecha 12/02/2021, el Inspector Regional adjunto ha dictado acuerdo de resolución de procedimiento sancionador por la no presentación de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017.

Frente a dicho acuerdo, el obligado tributario ha interpuesto reclamación económico administrativa directamente en única instancia (*per saltum*) ante este TEAC, que se tramita con RG número 00-01969-2021, que es resuelta asimismo en el día de la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

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

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho de los acuerdos impugnados, atendidas las alegaciones formuladas, que se concretan en:

I. Frente al acuerdo de liquidación, reclamación tramitada con RG 00-04812-2020 se plantean las siguientes cuestiones, en síntesis:

a) Prescripción del derecho a liquidar los ejercicios 2014 y 2015, por excesiva duración del procedimiento inspector

b) La residencia habitual del obligado tributario en los periodos comprobados corresponde a PAÍS_1, discrepando de la consideración de residente fiscal en España que la Inspección atribuye al interesado en virtud de la normativa interna española.

c) Subsidiariamente, en caso de que se considerase que el obligado tributario tiene residencia fiscal en España de acuerdo con la normativa interna, en los ejercicios 2016 y 2017 debe aplicarse el Convenio suscrito entre España y PAÍS_1 que determina que el conflicto de residencia se resuelva a favor de PAÍS_1.

II. Frente al acuerdo de imposición de sanción, reclamación tramitada con RG 00-01804-2021 se plantean las siguientes cuestiones:

a) Improcedencia de la sanción por cuanto debe anularse la regularización de que procede, ya que se ha demostrado que el obligado tributario ha sido residente fiscal en PAÍS_1 en el periodo comprobado.

b) Ausencia de culpabilidad en la conducta y deficiente acreditación de la misma.

Cuarto.

La primera cuestión que se plantea en el expediente se refiere al plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, que el reclamante considera excedido y que, a su juicio, provoca la prescripción del derecho a determinar liquidando la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 2014 y 2015.

En este punto, procede examinar la normativa aplicable a la duración del procedimiento inspector del que trae origen la presente reclamación. Así, el artículo 150 LGT, establece para los procedimientos iniciados a partir de 12/10/2015, en lo que ahora interesa:

Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación: (...)

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

(...)

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo.

Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. (...)

6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

(...)

Por lo tanto, de acuerdo con este precepto, en principio, las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de 18 meses a contar desde la fecha de notificación al sujeto pasivo del inicio de las mismas. Según se señala en el acuerdo de liquidación, dicho plazo se ve ampliado en un total de 30 días correspondientes a un periodo en el que el obligado tributario, al amparo de lo señalado en el artículo 150.4 LGT, solicitó que no se realizasen actuaciones (de 31/12/2019 a 30/01/2020).

Así, en principio, la duración de las actuaciones inspectoras ha de computarse desde el 16/11/2018, fecha de notificación de la comunicación de inicio, hasta el 07/08/2020, momento en que se produce la notificación del acuerdo de liquidación. Por otra parte, el plazo máximo de los 18 meses se ve ampliado en 30 días a causa de la solicitud del obligado tributario, extensión que no es objeto de controversia en la presente reclamación.

No obstante, conviene precisar que en las alegaciones que formula el interesado, éste sitúa el *dies a quo* del cómputo en el día 12/11/2018, señalando que en dicha fecha se produjo la notificación del acuerdo de inicio. Sin embargo, si bien la comunicación de inicio fue dictada en fecha 12/11/2018, la notificación de la misma fue entregada personalmente al obligado tributario el circuito de ... en fecha 16/11/2018, a las 13.30 horas, según se comprueba en la documentación que obra en el expediente y tal como se recoge en el acuerdo de liquidación.

Por otra parte, debe tomarse en consideración que la tramitación de este procedimiento se ha visto afectada por la declaración por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no computándose a los efectos de la duración máxima de aquél los días incluidos en el período de vigencia del estado de alarma, con el límite del 30 de mayo de 2020, según lo previsto en el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

En el procedimiento ahora examinado, con fecha de 13/03/2020 se había extendido la diligencia nº ..., señalando la finalización de las actuaciones, así como la apertura del trámite de audiencia para alegaciones y puesta de manifiesto del expediente por un plazo de 10 días hábiles, que inicialmente finalizaba el 27/03/2020. Sin embargo,

en virtud de la normativa reseñada dicho plazo debe entenderse ampliado hasta el día 30/05/2020. Precisamente, haciendo uso de esta extensión del plazo, el obligado tributario presentó en fecha 29/05/2020 escrito en el que formulaba alegaciones previas a la propuesta de regularización, que han sido valoradas y contestadas por el actuario en el acta

Por lo tanto, teniendo en cuenta tanto la extensión de los 30 días solicitada por el contribuyente como el periodo adicional motivado por el estado de alarma, la duración del procedimiento se ha ajustado al plazo máximo señalado en el artículo 150 LGT.

La disconformidad del reclamante en este punto se circunscribe a que, a su entender, la Inspección no ha respetado la suspensión de las actuaciones a que estaba obligada durante la situación epidemiológica. En particular, trae a colación el contenido del artículo 33 ("Suspensión de plazos en el ámbito tributario") del Real Decreto-ley 8/2020 que, en lo que ahora interesa, dispone (las referencias a 30 de mayo han de entenderse hechas a 30 de abril por modificación introducida en redacción dada por Real Decreto-ley 15/2020):

1. Los plazos (...) para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia, dictados en procedimientos de aplicación de los tributos, (...) que no hayan concluido a la entrada en vigor de este real decreto-ley, se ampliarán hasta el 30 de abril de 2020.

5. El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de mayo de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

Llegados aquí, el reclamante argumenta que la paralización de los procedimientos durante el periodo de suspensión de los plazos por la COVID-19 exigía que la Inspección limitase sus actuaciones a los trámites imprescindibles. Sin embargo, señala que, dado que el levantamiento de la suspensión tuvo lugar el 30/05/2020 y las actas de disconformidad se firmaron el día 04/06/2020, resulta absolutamente inverosímil que el actuario no procediera a la redacción de las mismas durante el período de supuesta paralización. Por lo tanto, a su juicio, queda demostrado que la Inspección continuó desarrollando actuaciones, circunstancia que provoca que no se deba tomar en consideración la suspensión de los plazos derivada de la situación de la COVID y por ende, que el plazo máximo de duración haya sido superado con los consiguientes efectos previstos en el artículo 150.6 LGT.

Para centrar la cuestión, conviene recordar lo que se señala al respecto en el Preámbulo del Real Decreto-ley 8/2020:

"En atención a las dificultades que la situación excepcional generada por el COVID-19 puede entrañar para los obligados tributarios en orden a cumplir ciertas obligaciones tributarias y trámites en procedimientos de carácter tributario, fundamentalmente para atender requerimientos y formular alegaciones en plazo en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores tributarios y algunos de revisión en materia tributaria, resulta aconsejable flexibilizar los plazos con los que cuenta el contribuyente para favorecer su derecho a alegar y probar y facilitar el cumplimiento del deber de colaborar con la Administración Tributaria del Estado y de aportar los documentos, datos e información de trascendencia tributaria de que se trate. A tal efecto, se ha tenido en cuenta lo dispuesto sobre suspensión de plazos administrativos para el ámbito de los procedimientos de entidades del sector público a que se refiere la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 20 de marzo, de declaración del estado de alarma para la gestión de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, si bien con un ámbito especial y más concreto, el de ciertos procedimientos tributarios, y con un horizonte temporal a favor del obligado que puede superar el de vigencia inicial del estado de alarma".

En el caso aquí analizado, el reclamante, considera que la celeridad en continuar las actuaciones, con la firma de las actas, supone que el actuario habría desarrollado actividades de redacción y estudio de un expediente al que, por otra parte, debe recordarse que ya se le había dado trámite de audiencia y puesta de manifiesto de forma previa al decreto del estado de alarma. Así las cosas, hemos de señalar que, aun en el supuesto de que la realidad de lo acontecido se correspondiese con las manifestaciones del reclamante, no podemos compartir las consecuencias por él extraídas, toda vez que la norma es clara sobre la obligatoriedad de la suspensión de la actividad (requerimientos al obligado tributario o a terceros, comparecencias, etc.), pero señala expresamente la posibilidad de "impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles". Por lo tanto, nada obsta a que el personal inspector, cuya prestación de servicios no fue objeto de suspensión, pudiese realizar labores de estudio que no requiriesen la intervención de terceros. En consecuencia, siendo incontrovertido que la Inspección no desarrolló, durante el periodo de suspensión, actuación alguna ni con el obligado ni con terceros, debe concluirse que ha respetado lo previsto en la norma, resultando del todo irrelevante el análisis interno de su organización del trabajo.

En definitiva, procede la desestimación de las alegaciones formuladas en relación con esta cuestión, debiendo señalarse que no ha existido exceso en el plazo de duración de las actuaciones.

QUINTO.-

Comenzando por las cuestiones que se plantean en relación con la regularización realizada en el expediente, debemos determinar si, como considera la Inspección, el obligado tributario tuvo su residencia fiscal en España en el periodo comprobado.

Realmente, la apreciación de la concurrencia de las circunstancias exigidas para situar la residencia en España que sustenta la liquidación impugnada, remite a la actividad probatoria desarrollada por la Inspección, que el reclamante considera inadecuada e insuficiente y conducente a conclusiones que contienen errores interpretativos de los criterios establecidos en la norma. En este punto, es de aplicación lo prevenido por el artículo 105.1 LGT, donde se establece que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*, precepto que obliga de modo igual al contribuyente y a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil. Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (Sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiéndose que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de *"normalidad"*, *"disponibilidad"* y *"facilidad probatoria"*.

Así las cosas, resulta evidente que en un primer momento corresponde a la Administración demostrar que, a pesar de declararse no residente, el obligado tributario cumplía los requisitos para ser considerado residente fiscal en territorio español de acuerdo con la normativa interna. De esta forma, una vez recabados los hechos e indicios en que la Inspección fundamenta sus conclusiones, el obligado tributario podrá aportar aquellas pruebas que desvirtúen la pretensión de la Inspección y que acrediten la residencia fiscal en el extranjero, siendo además palmaria la disponibilidad y facilidad probatoria de que dispone, en cuanto perfecto conocedor de las circunstancias que incumben a su residencia.

Asimismo, en cuanto a la validez de las regularizaciones basadas en pruebas indiciarias, se trata de una posibilidad expresamente prevista en el ámbito tributario. Así, cumple recordar que el artículo 108.2 LGT, establece que:

"2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano."

Por último, cabe destacar que el valor o eficacia de la prueba ha de medirse a la luz del principio de su libre valoración, reforzado en el ámbito tributario por la denominada apreciación conjunta, de forma que cada prueba se valora en función de todas las otras y atendiendo a las circunstancias del caso concreto, sin que resulten suficientes los indicios o conjeturas.

Así las cosas, la Inspección ha recabado una serie de datos y elementos probatorios que, a su juicio, apuntan en una única dirección, cual es que el obligado tributario continuaba residiendo en España durante los ejercicios en comprobación. Mientras, el reclamante defiende haber sido residente en PAÍS_1, tal como acreditan los certificados de residencia emitidos por las autoridades fiscales de dicho estado, así como la gran cantidad de documentos y pruebas aportados en el curso de la comprobación. En definitiva, en el presente expediente, se tratará de valorar en su conjunto las pruebas que han llevado a cada parte a defender una situación tributaria distinta para el obligado tributario a fin de determinar si el contribuyente ha tenido o no su residencia fiscal en España.

Esto es, en primer lugar, la Inspección analiza la normativa tributaria interna en virtud de la cual defiende que el obligado tributario ha tenido la consideración de residente en España por ser el lugar en que se sitúa el núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (en los ejercicios 2014 y 2015, adicionalmente, también se aprecia la concurrencia del criterio de permanencia).

Por ello, debe comenzarse recordando el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, LIRPF, en el que se disponen las reglas para entender cuando se tiene la residencia en España:

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 considerados 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, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

Conforme al precepto transcrito, se entiende que un 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, o, b) que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Comenzando por el primero de los criterios, en el curso de las actuaciones, la Inspección ha tratado de recabar datos que hiciesen referencia a los días de permanencia efectiva del obligado tributario en España. Para ello, se elaboró un calendario en el que se distribuyen entre España, PAÍS_1 y el resto del mundo, los días en los que se acredita presencia del interesado (con información suministrada por compañías de vuelo, multas de Tráfico, clínicas, hoteles, extractos de tarjetas de crédito, fechas en que se disputan carreras en circuitos profesionales, noticias en prensa sobre asistencia a actos públicos y promocionales, información extraída de redes sociales, etc), señalándose que, a excepción del ejercicio 2017 se constata la permanencia de un mayor número de días en España que en PAÍS_1.

En este punto, conviene reseñar la dificultad que para la Inspección ha supuesto demostrar la ubicación física del obligado tributario en España, especialmente en los dos últimos ejercicios (2016 y 2017) en que el disminuyen notablemente los rastros documentales que acreditan la presencia en territorio español (por ejemplo, se constata que los peajes dejan de abonarse con tarjeta de crédito de su titularidad), circunstancia que los actuarios atribuyen a que en dichos periodos ya se había notificado un antiguo procedimiento inspector que determinó la regularización por IRPF de los ejercicios 2011 a 2013. Y, en esta misma línea, debe tenerse en cuenta, por un lado, que para la Inspección entraña una gran dificultad reunir los justificantes que acrediten la presencia física del obligado tributario (en contraste con la mayor facilidad probatoria de que éste dispone por conocimiento y proximidad), y por otro lado, la complicación añadida que supone el carácter ... de los dos países que se disputan la residencia y en particular, la ... entre PAÍS_1 y el área geográfica española en que se la Inspección sitúa la efectiva residencia que se trata de ocultar.

La Inspección en el calendario que elabora ha diferenciado tres tipos de días que deben ser tenidos en cuenta en aras de la determinación de si se cumple el criterio de permanencia de la residencia fiscal:

(1) <los días para los que se dispone de prueba directa de la presencia o localización del obligado tributario, sin ninguna duda, bien en territorio español, bien en el extranjero> Los primeros se han señalado en negro y los segundos con cuadros.

(2) <Una vez señalados los días en los que con seguridad el contribuyente se encuentra en España y aquellos en los que seguro que se encuentra en el extranjero, la Inspección determina la localización del señor **Axy**, en España o en el extranjero, para el resto de los días en base a pruebas indirectas o presunciones

(...) La Inspección entiende que el contribuyente se encuentra en España cuando ha demostrado, a través de pruebas directas, que el contribuyente está en España dos días no consecutivos y no existe ninguna prueba de la presencia de éste en el extranjero; asimismo, cuando, a través de pruebas directas, la Inspección ha demostrado que el contribuyente se encuentra un día en España y hasta el día en el que se tienen pruebas de la presencia del mismo en el extranjero. Todos estos días se colorean de gris oscuro>

La suma de los días negros y gris arroja la cifra de días que el contribuyente permanece efectivamente en España

(3) Días de ausencias esporádicas.

Queremos advertir que esta diferenciación de los tres niveles de días anteriores es correcta según hemos analizado en la resolución RG 4045/2020 de 28 de marzo de 2023 en la que hemos declarado que la permanencia del artículo 9.1 a) primer párrafo LIRPF está conformada por tres niveles de días: los "días de presencia certificada", los "días presuntos" [conformando la suma entre los "días de presencia certificada" y los "días presuntos" los "días de presencia o permanencia efectiva los días de permanencia del artículo 9.1.a) primer inciso del primer párrafo] y, finalmente, los días de ausencias esporádicas:

< ... debemos computar como día de permanencia en España cualquier día en que exista fehaciencia de que el obligado tributario estuvo, por pequeño que fuera el lapso de tiempo, en territorio español. Y esta presencia efectiva podrá probarse, como venimos detallando, tanto por la Administración como por el contribuyente siendo, en definitiva, una prueba fehaciente contra la cual no cabe oponer prueba en contrario puesto que, de existir prueba de presencia certificada en España, el obligado tributario podrá aportar pruebas de su presencia certificada en otro país ese mismo día pero sin que ello rompa que sea un día en España aunque, claro está, en estos casos habrá un cómputo 1-1 (día de permanencia en España y día de permanencia en el otro país).

Habiendo analizado así los días de "presencia certificada", debemos matizar que su detalle en el calendario abre la puerta a la conceptualización de una segunda categoría de días de permanencia: los "días presuntos".

La razón de su existencia deriva en que en la elaboración del calendario (paso básico en el análisis de la permanencia), existirán días en los que no existe prueba certificada de la presencia en territorio español ni en ninguna otra jurisdicción y, sin embargo, en la medida en que sean días que se encuentran entre días de presencia certificada en España, nos planteemos si se pueden computar como días de permanencia en nuestro país.

Y este TEAC considera que sí. Son los denominados "días presuntos" en los que conociéndose mediante prueba certificada que el obligado tributario estuvo en España el día X y el posterior día X+Y, los días entre medias (Y) pueden computarse como días de permanencia efectiva.

(...)

Delimitados estos dos niveles que conforman la presencia o permanencia efectiva, debemos ya entrar a valorar el tercer nivel que está constituido por las ausencias esporádicas

(...)

Son, en definitiva, un refuerzo a las conclusiones de permanencia en territorio español o en el extranjero pero, claro está, no estrictamente imprescindibles cuando con los días de presencia efectiva ya se ha alcanzado el umbral mínimo exigido por la Ley de 184 días.>

A pesar de las dificultades, la Inspección ha logrado recabar pruebas de presencia del obligado tributario que lo sitúan en territorio español 218 días en el ejercicio 2014 y 192 días en 2015, superando por tanto el umbral fijado por nuestra normativa interna, de 183 días de permanencia en territorio español durante el año natural. En cuanto a los dos restantes ejercicios, si bien abundante documentación determina la presencia en España del interesado de forma muy significativa en 2016 y 2017 (169 y 151 días respectivamente) y en términos similares a los de estancia acreditada en PAÍS_1 (136 y 158 días en dichos ejercicios), lo cierto es que no se ha podido acreditar de forma concluyente la permanencia efectiva en territorio español durante más de 183 días en cada uno de esos dos años, por lo que no se da la circunstancia que permitiría considerarlo residente conforme al artículo 9.1.a) LIRPF. Conviene añadir que al margen de la superación o no del umbral de los 183 días, la aportación de un certificado de residencia fiscal en PAÍS_1 determina la imposibilidad de computar las ausencias esporádicas lo que dificulta el cumplimiento del criterio de permanencia, máxime teniendo además en cuenta las peculiaridades de la carrera profesional del obligado tributario, que participa en carreras que se celebran en (...).

Así las cosas, en el acuerdo impugnado la Inspección aplica a estos efectos, los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE, en adelante) con el objeto de interpretar la normativa interna española del artículo 9.1.a) LIRPF, referentes a rentas del trabajo, en cuyo párrafo 5 se establece que:

"Aunque los países miembros han utilizado fórmulas diversas para calcular el periodo de 183 días, sólo hay un método coherente con los términos de este apartado el de los "días de presencia física". La aplicación de este método no debe plantear dificultades ya que la persona física está en el país o no está. Es, además relativamente fácil para el contribuyente aportar pruebas de su presencia cuando lo requieran las autoridades fiscales. Con arreglo a este método, se incluyen en el cálculo los siguientes días: parte del día, día de llegada, día de partida y los demás días pasados en el territorio del país de la actividad, incluyendo los sábados, domingos, fiestas nacionales, vacaciones (véase párrafo 6 siguiente) tomadas antes, durante o después de la actividad, interrupciones de corta duración (períodos de formación, huelgas, cierre, demoras en la recepción de suministros); bajas por enfermedad (salvo que impidan la marcha de la persona física y siempre que esta tuviera de no ser así derecho a la exención) y por causa de muerte o enfermedad en el entorno familiar. Sin embargo, los días pasados en tránsito en el Estado de la actividad en el curso de un viaje entre dos puntos exteriores a ese Estado deben excluirse del cómputo. De lo anterior se sigue que los días completos pasados fuera del Estado de la actividad, ya sea por vacaciones, viajes de trabajo o por cualquier otra causa, no deberán tomarse en consideración. Cuando el contribuyente esté presente en un Estado durante parte de un día, por pequeña que esta sea, el día se considerará como día de presencia en dicho Estado a efectos del cómputo del período de 183 días."

El interesado rechaza la aplicación de los criterios interpretativos contenidos en los Comentarios al artículo 15 por cuanto se refieren a rentas del trabajo, ámbito diferente al que ahora nos ocupa - interpretación que este TEAC sí ha acogido en la resolución RG 4045/2020 de 28 de marzo de 2023:

<el Modelo de Convenio cierra el debate en atención al número de horas optando por un criterio claro, garantista para Administración y administrado y proporcionando, en consecuencia, un criterio pacífico que aporta gran seguridad jurídica: estar presente durante parte de un día, por pequeña que sea esta, es día de permanencia>

Esto es, el reclamante rechaza el criterio utilizado por la Inspección para considerar los días de permanencia en territorio español, ya que ha computado todos aquellos días en los que se detecta una presencia del obligado tributario en España aunque sea por un segundo, o simplemente se trate de una estancia de paso para coger un vuelo en el aeropuerto de DOMICILIO_1. Así, el interesado entiende que, a efectos de poder definir la residencia habitual en un territorio, es preciso que una presencia efectiva que conlleve una voluntad de permanecer e indique una conexión con el mismo.

Es de destacar que el criterio de la permanencia ha de establecerse en términos claros, inequívocos y objetivos, que excluyan la intencionalidad que pretende el reclamante, toda vez que la determinación de la residencia habitual no puede depender de aspectos subjetivos al albur de la voluntad de los contribuyentes. Asimismo, en esta cuestión la norma tampoco exige ni que el periodo sea continuado ni que se precise pernocta (tan sólo indica días de permanencia, sin establecer ningún mínimo temporal), cuestión lógica dadas las dificultades que entrañaría la comprobación de la implementación de dicho criterio por cuanto supondría tener que monitorizar *a posteriori* la totalidad de la vida del obligado tributario. Es más, tratándose de territorios ... como sucede en el caso de PAÍS_1 y España, la aplicación de un criterio exclusivo de pernoctación podría distorsionar la realidad de la situación de los contribuyentes que persigan eludir la jurisdicción fiscal menos ventajosa.

Cuestiones todas estas que aparecen profusamente fundamentadas en el acuerdo de liquidación, con citas asimismo del Derecho comparado, que este TEAC comparte y a cuyo tenor nos remitimos (págs 118 a 125) para evitar reiteraciones.

Debemos precisar que este TEAC en la resolución RG 4045/2020 de 28 de marzo de 2023 ya ha declarado asimismo que la permanencia en España debe interpretarse de manera aséptica aceptando que se compute como día de permanencia todo aquel en el que hubo presencia física durante algún momento del día en territorio español, no exigiéndose un número mínimo de horas por día ni la pernocta en España para su cómputo:

<La permanencia debe analizarse al margen de todo elemento volitivo o intencional, como una noción aséptica de forma que se fije la residencia fiscal de una persona física previa determinación de que, en un año natural concreto, estuvo más de 183 días en territorio español con independencia de si esos días se computan seguidos o, si por el contrario, se ven interrumpidos por continuas entradas y salidas de nuestro territorio; cuestión que, dicho sea, es obvia en tanto que el propio precepto habilita a que esas salidas, siempre que sean esporádicas, computen como días de permanencia.>

Así, en la medida en que lo trascendente es "estar" en territorio español durante más de 183 días, se abre ahora un nuevo horizonte que es aclarar posibles debates relativos a la presencia un número mínimo de horas por día para que sean computables como día de permanencia.

Este TEAC no comparte tal posibilidad. En primer lugar, porque sería establecer una gran rigidez en un precepto que no hace mención alguna en este sentido. Y, en segundo lugar, porque no tenemos que olvidar que la controversia sobre la forma de aplicación del precepto surge, mayoritariamente, en los casos en que es la Administración Tributaria española, en ejercicio de sus facultades, quien inicia un procedimiento de aplicación de los tributos encaminado a atraer de oficio la residencia fiscal a España a un sujeto que se había considerado residente fiscal en otro país (siendo, en muchos supuestos, casos de simulación de residencia en el extranjero).

Así, el condicionamiento a que un día de permanencia requiera estar un número mínimo de horas en España implicaría la exigencia a la Administración de una prueba diabólica: nunca va a poder tener fehaciencia del número de horas que, en cada uno de los días hasta alcanzar los 184, una persona permaneció en territorio español, máxime cuando muchas de las actividades cotidianas no se materializan en un elemento de prueba.

Pero, nótese, esta prueba diabólica no solo se exigiría a la Administración sino también a los administrados cuando, en casos como el presente, son ellos quienes defienden su residencia fiscal en España. Así, aunque los obligados tributarios tienen más proximidad al objeto de la prueba y mayor facilidad probatoria, les sería igualmente imposible probar satisfactoriamente que estuvieron 184 días en territorio español y, en cada uno de ellos, más de un número determinado de horas.

Es, en definitiva, lo trascendente que la Administración y los contribuyentes prueben, de manera completamente objetiva y, en consecuencia, aportando seguridad jurídica, que hubo presencia física durante algún momento del día en territorio español - prueba que deberá desplegarse hasta alcanzar, como mínimo, los 184 días-. O, igualmente, en los casos en que es la Administración la que de oficio atrae la residencia fiscal a España, que el

contribuyente pruebe que no estuvo en España más de 183 días (cuestión ligeramente diferente a que pruebe que estuvo fuera de territorio español más de 183 días como seguidamente veremos).

Así, que la permanencia en España solo pueda conceptualizarse bajo una perspectiva aséptica alejada de todo tipo de cálculos de horas, minutos y segundos, es coherente con el tenor literal del precepto y, al tiempo, garantista con la Administración y con los administrados, proporcionando un criterio claro que garantiza la seguridad jurídica>

Aceptación expresa por este TEAC de que se computen como día de permanencia certificada los días parciales de estancia en España que se materializa, como ya declaramos en la resolución antes transcrita, en una consecuencia práctica relevante que es correctamente entendida por la Inspección actuante, como es que si el contribuyente prueba una estancia en el extranjero en el mismo día en que se conoce que ha habido presencia certificada en España, el cómputo de ese día de permanencia en España no se rompe, sino que se hace un cómputo 1-1 (día de permanencia en España y día de permanencia en el otro país) y, en consecuencia, es un mismo día que computa dos veces:

Acuerdo de liquidación impugnado:

<... existen múltiples días en los que se dispone de información para dos o más países. Por ello, el total de días anuales reflejado en la tabla precedente arroja un número superior a 365 días, dado que, en el caso de días de presencia parcial en dos o más países, ese día se ha computado para todos ellos>

En la resolución TEAC RG 4045/2020 repetidamente citada:

<... partiendo del calendario que ha de elaborarse en todos los casos de análisis de la permanencia, es equivocado entender que el total de días del calendario (repartidos entre España y el resto de jurisdicciones en que haya estado el obligado tributario) han de sumar necesariamente un máximo de 365 días (o 366 en años bisiestos). Y es equivocado porque estos días de entrada y salida del país deben contarse en ambas dos jurisdicciones: la de llegada y la de salida. Esto es, hay días que pueden contarse dos veces y, por tanto, matemáticamente el cálculo total puede arrojar un número superior a 365 días (...)

A mayor abundamiento, no es tampoco esta forma de cálculo perjudicial para los obligados tributarios. En primer lugar, porque cuando esté acreditado que han salido del territorio español para dirigirse a otra jurisdicción de suerte que han estado en ambos dos países en el mismo día natural, se computaría tanto un día de permanencia en España como en el otro país.

Y, en caso de haberse desplazado por un medio de transporte que no deje fehaciencia del viaje realizado, igualmente podrá el obligado tributario aportar cualquier otra prueba que acredite que, si bien estuvo en España, también estuvo ese día en el otro país.>

En la misma línea, el reclamante rechaza que se hayan computado aquellos días en los que de forma circunstancial, pasa "en tránsito" por territorio español para ir al aeropuerto, ya que PAÍS_1 no dispone del mismo.

El interesado no circunscribe el concepto de tránsito a aquellos supuestos en que, en trayecto entre otros destinos, no traspasa la barrera aduanera o de inmigración (casos que ya la Inspección no ha incluido en el cálculo); sino que pretende que se dejen de computar aquellos días en que inicia o finaliza un viaje desde un aeropuerto español. Tampoco podemos aceptar esta pretensión, máxime cuando en muchos de estos casos se ha acreditado que el obligado tributario había pasado los días previos o siguientes a un viaje en el propio territorio español desarrollando otras actividades, como exhaustivamente refleja la Inspección en las páginas 131 a 137 del acuerdo de liquidación ahora impugnado.

Llegados aquí, hemos de insistir en que la fijación del número de días de permanencia en territorio español debe atender a criterios objetivos, prescindiendo de las posibles voluntades que manifiesten los obligados tributarios, de tal forma que la configuración del criterio conduzca a una determinación inequívoca de la presencia de éstos en un estado. Por lo tanto, a juicio de este TEAC, resulta adecuado el calendario elaborado por la Inspección, de acuerdo con principios y reglas que respetan absolutamente la normativa aplicable así como las interpretaciones de la misma señaladas en la doctrina administrativa, y que permiten configurar las estancias en cada territorio del obligado tributario, de una forma precisa y razonable.

Sexto.

Una vez confirmada, según lo expuesto en el anterior Fundamento, la residencia fiscal en España del obligado tributario en los ejercicios 2014 y 2015 de acuerdo con el criterio previsto en el apartado a) del artículo 9.1 LIRPF, hemos de analizar el segundo punto de conexión establecido en la normativa a fin de determinar si radica en territorio español el núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos durante los ejercicios comprobados (9.1.b) LIRPF).

En este punto, conviene recordar que el núcleo de intereses del contribuyente ha de entenderse como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones y donde se sitúe la sede y administración de sus

negocios. Además, tratándose de un concepto indeterminado, el centro de intereses económicos pretende ponderar los recursos del contribuyente, constituyendo en principio interpretaciones razonables de dicho concepto tanto las rentas obtenidas como el lugar donde radique su patrimonio, según las circunstancias concurrentes en cada caso.

Con carácter previo al examen de las comparativas realizadas, cabe recordar el criterio expuesto en anteriores resoluciones como la de fecha 02-11-2017 RG 00-02737-2014 en la que señalábamos que:

Para apreciar que está en España el núcleo principal o la base de los intereses económicos del contribuyente no es necesario que se demuestre que los bienes situados en España sean más que los que hay en el resto del mundo (mayoría absoluta), sino que bastará que se localicen aquí más bienes que en ningún otro Estado (mayoría relativa)."

El contribuyente defiende que, de acuerdo con este criterio, el núcleo de sus intereses económicos se encuentra situado en PAÍS_1. En especial, señala que no se encuentran en España las entidades pagadoras de su principal rendimiento (trabaja para (...) durante los 3 primeros ejercicios y para una ... en 2017) ni sus principales patrocinadores, así como que su patrimonio está situado en PAÍS_1 y que es desde dicho territorio desde donde lleva a cabo tanto la gestión de su patrimonio como de los contratos que generan sus rentas principales, esto es, la dirección de su carrera deportiva como piloto profesional.

Por su parte, la Inspección entiende que, dado el perfil económico del contribuyente (deportista en activo), el mejor indicador o criterio vendrá determinado por sus rentas, generadas principalmente por su carrera profesional y por la cesión de derechos de imagen, siendo residuales los rendimientos que genera la gestión de su patrimonio. En esta misma línea, la Inspección descarta la determinación de la residencia atendiendo al lugar donde está situado el patrimonio del obligado tributario, justificando que se trata de inversiones financieras que se pueden deslocalizar de forma sencilla consiguiendo resultados interesados que atentan contra el espíritu de la norma. En particular, se observa que desde el ejercicio 2014 (en que el patrimonio situado en España era superior al localizado en PAÍS_1), el contribuyente ha seguido un proceso de traslación y relocalización patrimonial hacia PAÍS_1 (depósitos en entidades financieras, parcela o terrenos, vehículos, participaciones en entidades ...) que provocan que el patrimonio en este estado sea superior al que radica en España en los ejercicios 2015 y siguientes: así en 2017 se sitúa en territorio español un patrimonio que la Inspección valora en ... euros frente a un total de ... euros en PAÍS_1. La Inspección destaca que en el curso de las actuaciones, el obligado tributario estuvo de acuerdo en la improcedencia, en este caso, de determinar la residencia fiscal en función del lugar en que radique el patrimonio, manifestación que es desmentida por el reclamante en su escrito de alegaciones. Es más, el interesado entiende que la causa por la que la Inspección prescinde totalmente de este criterio se debe a que arroja un claro resultado a favor de PAÍS_1, extremo que debe ser considerado como un indicio más de la vinculación económica del contribuyente con un territorio.

Desde el punto de vista de las rentas, la Inspección realiza una comparativa entre las rentas obtenidas en España y las obtenidas en PAÍS_1, otorgando relevancia a que, al margen de rendimientos derivados de sus inversiones financieras y de dos percepciones puntuales por cesión de derechos de imagen, el obligado tributario no obtiene rentas en el estado Sin embargo, entiende que el resto de las rentas obtenidas por el obligado tributario (que, en definitiva derivan de su participación en las carreras del campeonato ...) deben imputarse a España en proporción a las carreras disputadas en circuitos españoles; a estos efectos, debe tenerse en cuenta que de las 18 carreras que componen el campeonato (19 en los ejercicios 2015 y 2016), 4 se localizan en España y ninguna en PAÍS_1. Así, con este criterio, que la Inspección considera de carácter objetivo y que evita manipulaciones interesadas, se atribuyen a España 4/18 (4/19 en 2015 y 2016) de los ingresos anuales satisfechos por la escudería (... hasta 2016 y ... en 2017) a la que pertenece el obligado tributario (y que constituyen, con mucho, su principal fuente de renta) frente a ningún ingreso correspondiente a PAÍS_1. Pero además, en esta misma proporción (4/18 ó 4/19, según los ejercicios), se consideran imputables a España las rentas por cesión de derechos de imagen que el obligado tributario obtiene de patrocinadores personales (... ..) en la medida en que lo negociado en los contratos está relacionado, directa o indirectamente, con su participación como piloto en las carreras del campeonato Y por último, también se imputan a España ingresos, procedentes de patrocinadores, que la Inspección entiende que no están vinculados a la actividad deportiva (por grabar algún anuncio o participar en algún evento publicitario en territorio español). En definitiva, el resultado en este caso conduce abrumadoramente a que en España se estarían obteniendo unas rentas muchísimo mayores que en PAÍS_1, país en que no se disputa ninguna de las carreras (...).

El reclamante discrepa con el criterio seguido en el acuerdo de liquidación para imputar las rentas obtenidas de la actividad profesional, señalando que la residencia fiscal de un piloto ... no puede depender de los lugares en que se celebran las carreras oficiales de un campeonato, y destacando que el argumento de la Inspección prescinde incluso de los países de que proceden la inmensa mayoría de las rentas (PAÍS_2 mientras trabajó a las órdenes de XZ y PAÍS_3 en 2017 en que su escudería era QR). En este sentido, indica que la Inspección está confundiendo la determinación del lugar donde se genera una renta (que puede establecer la exigencia de una tributación en la fuente; esto es, que puede ser un criterio de reparto entre las partes para repartir rentas obtenidas en el territorio en que se dispute una carrera) con un criterio definidor de residencia fiscal.

Este TEAC comparte los recelos del contribuyente, ya que el criterio que determina la residencia en un territorio a partir de una imputación de rentas según los lugares de celebración de los grandes premios de un campeonato ... presenta importantes limitaciones, se configura al margen de la voluntad del obligado tributario (toda vez que es la organización quien decide los circuitos concretos en que se desarrollan las actuaciones) y es susceptible de ocasionar importantes incoherencias y conclusiones absurdas, que se producirían ante situaciones extremas como el supuesto de que en un año un piloto participase sólo en una carrera (por lesiones, pandemias, etc.), lo que conduciría a adquirir la residencia del país en que se hubiese disputado dicha carrera. Con ello, la argumentación de la Inspección, analizada hasta el momento, para atraer la residencia del obligado tributario a España en función del criterio establecido en el artículo 9.1.b) LIRPF debe declararse poco consistente, máxime cuando se prescinde de otro tipo de rentas y se deja absolutamente al margen la ubicación del patrimonio acumulado por el deportista a lo largo de una carrera deportiva cuya extensión temporal es muy reducida.

No obstante, a pesar de la conclusión alcanzada por este TEAC en el párrafo anterior, conviene puntualizar lo siguiente en relación con la radicación del patrimonio del obligado tributario: en el acuerdo de liquidación, dado que la Inspección considera no aplicable dicho criterio para determinar el núcleo de intereses económicos, se limita a hacer una mera recopilación de los bienes y derechos que se sitúan en cada uno de los dos estados que se disputan la residencia, conflicto que se hubiese resuelto a favor de PAÍS_1 (con la salvedad del ejercicio 2014) como resultado del proceso de relocalización patrimonial llevado a cabo. Sin embargo, este TEAC considera que debería haberse profundizado no sólo en el aspecto cuantitativo del patrimonio, sino también en el cualitativo, toda vez que durante los ejercicios 2015 y 2016 el obligado tributario poseía en España participaciones de una sociedad española (TW SL) por un valor aproximado de (...) euros frente a un patrimonio en PAÍS_1 que (salvo un terreno) presenta características que posibilitan la sencilla deslocalización (vehículos e inversiones financieras). Así, en esta línea, se constata además que en el ejercicio 2017 se produce la aportación de las participaciones en la sociedad española a una entidad holding ..., lo que provoca que en el cómputo de los patrimonios entre ambos países exista una enorme desproporción al figurar el valor de la empresa española entre las inversiones radicadas en PAÍS_1.

Llegados a este punto, la discusión también se ocupa de determinar cuál es el lugar desde donde se realiza la dirección efectiva del negocio del obligado tributario: España según el criterio de la Inspección y PAÍS_1 según lo defendido por el obligado tributario, que alega que tanto su carrera deportiva como su patrimonio financiero son gestionados directamente por él desde su domicilio de PAÍS_1.

La Inspección circunscribe este análisis a los contratos relativos a su actividad deportiva y de cesión de derechos de imagen, entendiendo que la gestión de su actividad financiera puede realizarse de forma personal desde cualquier lugar del mundo.

En cuanto a la gestión de la actividad profesional como deportista de élite (...), el obligado tributario defiende que ha sido él mismo, desde su residencia en PAÍS_1, quien personalmente y de forma directa ha liderado las negociaciones y reuniones con escuderías y patrocinadores, tomando las decisiones troncales que dirigen su carrera (con qué marcas se relaciona y en qué términos). Y adicionalmente, entiende que las pruebas aportadas por la Inspección en defensa de su criterio no permiten extraer las conclusiones recogidas en el acuerdo de liquidación, y, en todo caso, reflejan una confusión entre el núcleo de interés económico (que ahora se trata de determinar) y los indicios recabados que más bien se refieren a un centro de intereses vitales.

Por su parte, la Inspección señala que la dirección efectiva de la actividad deportiva engloba numerosas funciones: negociación de contratos (con escudería y patrocinadores), captación de patrocinadores, gestión administrativa de ingresos y gastos, mantenimiento de la página web y redes sociales, etc. Así, expone que para ello los grandes pilotos cuentan con un manager, un asesor fiscal, entrenadores físicos, asistentes de prensa y comunicación, fisioterapeutas, nutricionistas, médicos, etc. Y argumenta que el hecho de que el obligado tributario haya firmado los contratos profesionales en absoluto implica que haya sido él quien haya captado al patrocinador, ni que haya negociado los términos y cláusulas contractuales, ni que vaya a encargarse de la gestión administrativa de ese cliente *a posteriori*, sino que lo que hace es simplemente asumir las obligaciones que se hacen constar en los contratos. De esta forma, a lo largo de las actuaciones la Inspección ha reunido diversos indicios que a su entender, permiten concluir que la gestión de la actividad profesional del obligado tributario se realiza desde España: su manager y sus asesores fiscales residen en España; las personas de su círculo deportivo (preparadores físicos y asistentes personales en carreras) son residentes en España; ha acudido al Hospital ... cuando ha precisado de asistencia médica; la gestión de la página web y del club de ... se gestiona desde España, etc.

Frente a todos estos elementos, el reclamante se limita a insistir en que es él mismo en quien radica la toma de decisiones y la dirección de su carrera profesional, actuaciones que deben diferenciarse de las actividades de apoyo y de soporte que le prestan otros profesionales pero que tienen un carácter meramente instrumental. Así, también destaca que el lugar desde el que gestiona su carrera deportiva es el lugar en que reside, desde donde realiza todos los entrenamientos físicos que su condición de piloto requiere y desde donde dirige a todos su colaboradores que le ayudan a obtener el máximo rendimiento económico de su actividad profesional.

En el acuerdo de liquidación se expone que el señor **Cpp** (con residencia en España) es la persona que, de forma pública y notoria (medios de comunicación, redes, Internet, etc), ostentaba hasta el .../2016 la condición de manager del obligado tributario. Asimismo, era el administrador de **LM SLP** (sociedad vinculada a **JK SL**), entidad

que hasta dicha fecha realizó las labores de asesoría fiscal y jurídica del obligado tributario y por ende, de su actividad económica. Además, el deportista había suscrito con **JK SL** un contrato de promoción y representación que comprendía la gestión integral y explotación de sus derechos de imagen así como la gestión del patrocinio deportivo necesario para la financiación del equipo de competición y de la actividad como piloto. En virtud de dicho contrato, el obligado tributario abonaba un montante que se correspondía con el 10% del total de sus ingresos brutos derivados de todos los contratos vinculados con la actividad ... del deportista (de prestación de servicios con equipos, bonus o premios, de equipamiento, con patrocinadores, de publicidad y merchandising, asistencia a eventos deportivos, etc) celebrados durante la vigencia del contrato suscrito con **JK**. La importancia de la gestión del sr. **Cpp** (en su doble labor como agente manager y como asesor) se hace patente, además de por el contenido del contrato y por la importante remuneración abonada por el piloto, en que las publicaciones deportivas especializadas le atribuyen el fichaje del obligado tributario por parte de la escudería **XZ**, circunstancia que constituye el elemento central de su carrera deportiva en el periodo comprendido desde 2014 a 2016. Asimismo, se ha constatado la intervención del sr. **Cpp** como agente decisivo en los contratos de patrocinio firmados hasta el .../2016. Así, todos los elementos indican que hasta dicha fecha, toda la labor de negociación, acuerdo y contratación de escuderías, búsqueda y captación de patrocinadores y otros clientes, asesoría fiscal y jurídica de la carrera profesional del piloto se llevó a cabo desde las oficinas del manager, situadas en España, situación que no excluye la implicación personal del piloto en la toma de decisiones habida cuenta de los largos periodos temporales que éste pasa en territorio español, tal como se ha expuesto en el anterior Fundamento. En la misma línea, todos los servicios de apoyo que precisa el obligado tributario en lo relativo a la explotación de sus derechos de imagen (publicidad, grabado y montaje de videos, diseño gráfico, etc) son también contratados con profesionales que desarrollan su actividad en territorio español. Adicionalmente, también resulta especialmente significativo que, quien fue su entrenador y preparador físico personal durante los ejercicios 2014, 2015 y 2016 fuese residente en España y concretamente, tuviese su domicilio fiscal en DOMICILIO_1.

Los aspectos señalados en el párrafo anterior apuntan en una misma e inequívoca dirección, que conduce a considerar que la gestión de toda la actividad profesional del piloto se desarrollaba desde España (desde la captación y negociación de contratos, hasta la labor de asesoría jurídica y fiscal, su propia preparación física, etc), estado en el que por tanto, debe concluirse que radicaba la dirección efectiva de todo lo atinente a su actividad profesional. Por lo tanto, atendiendo al lugar donde se sitúa la sede de sus negocios, la conclusión es inequívoca, ya que todos los hechos confirman el mayor relieve y magnitud de los intereses económicos del obligado tributario en España, en especial, por encontrarse en dicho territorio el epicentro económico del desarrollo de su actividad, conclusión que en absoluto se ha visto desvirtuada por las alegaciones formuladas por el reclamante, reducidas en este punto a meras manifestaciones acerca de su personal intervención en las decisiones adoptadas.

No obstante, el conjunto de pruebas que a lo largo de las actuaciones ha ido recabando en dicho sentido la Inspección, se debilita notablemente en relación con 2017 (extremo incluso reconocido en el acuerdo impugnado), ejercicio en el que se constata que personas estrechamente vinculadas a la gestión de la actividad deportiva del piloto han realizado un traslado de residencia a PAÍS_1. Así, es particularmente relevante que la labor que como manager había desempeñado el sr. **Cpp**, a partir de 15/07/2016, es llevada a cabo por el sr. **Dmv** y la entidad de que es administrador (con quien se ha suscrito un contrato de promoción y representación en similares términos y condiciones al firmado en su día con el sr. **Cpp**), que se consideran claves en la negociación del contrato con una nueva escudería, la ... **QR**. En el ejercicio 2017, tanto el sr. **Dmv** como su sociedad **NP SL** se declaran residentes fiscales en PAÍS_1. En el mismo sentido, también se aprecian cambios en cuanto a la preparación física del piloto en 2017, asumida por un nuevo entrenador personal que manifiesta residir en PAÍS_1.

De todo lo expuesto, este TEAC comparte con la Inspección la conclusión de que el centro de intereses económicos del obligado tributario se encuentra en España durante los tres primeros periodos comprobados, por ser en este territorio desde donde se dirigen los aspectos relevantes de la carrera deportiva del deportista. Por lo tanto, de acuerdo con la normativa interna, el obligado tributario habría tenido la residencia fiscal en España durante los ejercicios 2014, 2015 y 2016: en los dos primeros por la concurrencia de los criterios señalados en los apartados a) y b) del 9.1 LIRPF y en 2016 por situarse en territorio español la efectiva dirección de su actividad profesional (centro de intereses económicos del artículo 9.1.b) LIRPF)

Sin embargo, en relación con el ejercicio 2017, los indicios recabados por la Inspección para acreditar que la dirección estratégica de la carrera profesional del obligado tributario se realiza desde España no resultan en absoluto concluyentes y presentan debilidades probatorias que no permiten deducir que la base de los intereses económicos haya de situarse en dicho territorio. En consecuencia, deben estimarse las alegaciones del reclamante en este punto ya que la Inspección no ha acreditado debidamente que el obligado tributario hubiera sido residente fiscal en España en dicho ejercicio de acuerdo con la normativa interna. Por lo tanto, procede anular la liquidación practicada por la Inspección en lo que se refiere a 2017, por estar fundamentada en la consideración del obligado tributario como residente en España.

Séptimo.

Una vez confirmada la residencia fiscal en España en los ejercicios 2014, 2015 y 2016 de acuerdo con la normativa interna (por tener su centro de intereses económicos en territorio español, y en 2014 y 2015, adicionalmente, también en virtud del criterio de permanencia), se abre un nuevo debate, ya que por esos mismos ejercicios el obligado tributario ha presentado en el curso de las actuaciones inspectoras, los correspondientes certificados de residencia fiscal emitidos por el Gobierno de PAÍS_1.

En ... se firmó un Acuerdo de Intercambio de información entre PAÍS_1 y España, por lo que, a partir de dicho año, PAÍS_1 dejó de ser considerado (...) por la legislación española. Ahora bien, el Convenio entre el Reino de España y ... PAÍS_1 para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en PAÍS_1 el .../2015 fue publicado en el BOE de .../2015 y prevé su entrada en vigor de acuerdo con lo dispuesto en su artículo ...:

"1. Los gobiernos de los Estados contratantes se notificarán mutuamente, por conducto diplomático, que se han cumplido los procedimientos internos exigidos en cada Estado contratante para la entrada en vigor de este Convenio.

2. El Convenio entrará en vigor transcurrido un plazo de tres meses a partir de la fecha de recepción de la última de las notificaciones a las que se refiere el apartado 1 y sus disposiciones surtirán efecto:

a) Respecto de los impuestos no retenidos en la fuente, para los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha en la que el Convenio entre en vigor; y

b) en todos los restantes casos, desde la fecha en la que el Convenio entre en vigor".

En este sentido, en tanto que la Resolución del Ministerio de Asuntos Exteriores es de fecha .../2015, la entrada en vigor del Convenio se produjo en principio, de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del apartado segundo del artículo ..., el día .../2016. En atención a ello, el reclamante alega subsidiariamente que, si se confirma la residencia fiscal en España de acuerdo con la normativa interna en el ejercicio 2016, se produce un conflicto de doble residencia que debe resolverse de acuerdo con las especificaciones del Convenio. Sin embargo, la Inspección considera que el citado Convenio no entró en vigor hasta el año 2017.

En este punto, tratándose del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha de estarse a lo dispuesto en el apartado segundo, letra a) del referido artículo 26, en el que se señala que, respecto de los impuestos no retenidos en la fuente, las disposiciones del Convenio producirán efectos para los ejercicios fiscales que comiencen a partir de la entrada en vigor del mismo, esto es, con posterioridad a .../2016. De esta forma, el Convenio establece una distinción (habitual en este tipo de normas) entre los denominados impuestos retenidos en la fuente (por ejemplo, los que deban pagarse en fuente, por dividendos, intereses o cánones, que un residente en España obtenga en PAÍS_1), del resto de impuestos entre los que se encuentra el que ahora nos ocupa (IRPF) y en los que se demora la entrada en vigor a los ejercicios fiscales que se inician a partir de la entrada en vigor del propio CDI. Por lo tanto, en el caso del IRPF, dado que conforme al artículo 12 LIRPF el periodo impositivo coincide con el año natural, el Convenio no producirá efecto hasta el ejercicio 2017.

Llegados aquí, resulta que en ninguno de los tres ejercicios para los que se ha confirmado la residencia fiscal en España del obligado tributario de conformidad con la normativa interna, existía Convenio de doble imposición en vigor. Asimismo, debe precisarse que en los supuestos en los que no existe Convenio, la aportación de un certificado de residencia fiscal en PAÍS_1 no combate por sí solo la condición de residente en España determinada de acuerdo con la normativa interna, salvo que se demuestre que el obligado tributario ha permanecido en PAÍS_1 durante más de 183 días en el año natural o bien, que radica en territorio ... el centro o núcleo de sus intereses económicos. Así las cosas, según ya hemos detallado en los Fundamentos anteriores de la presente resolución, la valoración en conjunto de todos los hechos e indicios que se han puesto de manifiesto a lo largo de las actuaciones, no permite tener por acreditada la permanencia del obligado tributario en PAÍS_1 durante más de la mitad del año natural en ninguno de los tres ejercicios de referencia (es más, en el exhaustivo calendario elaborado por la Inspección, tan sólo se ha detectado presencia del obligado tributario en PAÍS_1 en 132 días en 2014, 121 días en 2015 y 136 en 2016). De igual modo, tampoco se ha podido justificar de ninguna manera que el contribuyente haya tenido en territorio ... el centro o núcleo de sus intereses económicos, en virtud de todo lo detallado en el Fundamento Sexto. Por lo tanto, la única consecuencia que debe predicarse del certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades ..., en relación con estos tres ejercicios, es que su aportación ha sido tenida en cuenta a efectos de no computar las ausencias esporádicas como periodos de permanencia en territorio español.

En definitiva, las anteriores consideraciones conducen terminantemente a la conclusión defendida en el acuerdo impugnado, cual es que el ahora reclamante ha tenido su residencia fiscal en España durante los ejercicios 2014, 2015 y 2016, debiendo tributar en dicho territorio por su renta y patrimonio mundial.

Concluido lo anterior, el obligado tributario queda sujeto a tributación en el IRPF por la renta ... obtenida en dichos ejercicios, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que fuese la residencia del pagador. En consecuencia, la Inspección procede, de acuerdo con los datos recabados a lo largo del expediente, a la determinación de la base imponible de 2014, 2015 y 2016.

En cuanto a la concreta determinación de las bases imponibles contenidas en la liquidación impugnada, nada opone específicamente el reclamante en su escrito de alegaciones, lo que impide a este TEAC pronunciarse de forma precisa. No obstante, en virtud de las funciones revisoras que la LGT otorga a este TEAC en su artículo 237, procede examinar la adecuación a Derecho del acuerdo impugnado en lo que a la cuantificación de la renta mundial se refiere. Efectivamente, es criterio de este TEAC (entre otras, resolución de 12-06-2014 RG 00-05127-2012), que la falta de presentación del escrito de alegaciones no causa por sí misma la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, ni siquiera prejuzgar o determinar la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo, en todo caso, el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras que el ordenamiento le atribuye. Sin embargo, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, solo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido.

En este caso, se aprecia la adecuación a derecho de todos los elementos que integran la renta ... del obligado tributario obtenida en los ejercicios 2014, 2015 y 2016, por lo que sólo cabe la confirmación de la liquidación también en este punto.

Con todo lo expuesto, procede estimar en parte la reclamación tramitada con número con RG 00-04812-2020, quedando confirmado el acuerdo impugnado en la misma en lo que se refiere a las liquidaciones de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 y anulando la liquidación en lo que se refiere a 2017.

Octavo.

Comenzando con las cuestiones que atañen al acuerdo de resolución del procedimiento sancionador (impugnado en reclamación tramitada con RG 00-01804-2021), con carácter previo a cualquier otra consideración, hemos de precisar que la anulación de la liquidación correspondiente al ejercicio 2017 determina asimismo, la anulación del acuerdo de imposición de sanción asociado a dicho periodo por derivar de una regularización tributaria dejada sin efecto.

El reclamante alega que la regularización de que trae causa la sanción es improcedente, ya que a lo largo del expediente ha quedado demostrado que la residencia fiscal en el periodo considerado ha de situarse en PAÍS_1; con ello, si se determina que la liquidación no resulta ajustada a derecho, debe anularse en consecuencia el acuerdo de imposición de sanción ahora impugnado.

Sin embargo, a lo largo de la presente resolución, este TEAC ha confirmado el criterio de la Inspección en cuanto al estado de residencia del obligado tributario en relación con los ejercicios 2014, 2015 y 2016, declarando que en los mismos debió tributar en España por su renta ..., según se expuso en los anteriores Fundamentos de Derecho a los que nos remitimos en este punto para evitar innecesarias reiteraciones.

Noveno.

En el siguiente apartado de su escrito, el reclamante alega que no existe culpabilidad en su conducta que resulta amparada por una interpretación razonable de la normativa (señala en concreto que la norma no es clara, que existen dificultades tanto para definir los criterios que implican permanencia, como para determinar el centro de intereses económicos y para dilucidar si resulta de aplicación el Convenio de doble imposición suscrito con PAÍS_1). Además, señala que la acreditación de la culpabilidad, que corresponde a la Inspección y se ha obtenido a partir de indicios, ha sido notoriamente insuficiente y presenta incorrecciones.

En contestación a esta alegación, en cuanto a la posibilidad de utilizar la prueba indiciaria de forma válida en el procedimiento sancionador, este TEAC ya se ha pronunciado en ocasiones anteriores indicando que la presunción de inocencia puede ser desvirtuada por medio de indicios. Así, en la resolución con de fecha 27-09-2012 R.G. 00-04967-2010 DYCTEA , señalábamos que:

La presunción de inocencia puede ser desvirtuada por medio de pruebas indiciarias. A estos efectos no es necesaria la prueba irrefutable de los hechos o de las conductas ilícitas que se pretenden probar, pudiendo acudir a la prueba indiciaria: a partir de unos hechos indiscutiblemente ciertos y a través de un razonable proceso deductivo, cabe llegar a estimar como probados otros hechos, no directamente conocidos, en los que basar una apreciación de culpabilidad.

Para ello es necesario que la prueba indiciaria está basada en hechos acreditados (no en meras sospechas) y que se explicita el razonamiento a través del cual se llega a la convicción de la existencia del hecho constitutivo de la infracción y de la participación del obligado tributario.

Por lo tanto, la correcta utilización de estos medios de prueba exige, a) que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y, b) que se explicita el razonamiento a través del cual,

partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho constitutivo de una infracción, y de la participación del obligado tributario.

Efectivamente, en el caso concreto que analizamos, la Inspección ha utilizado lo que la jurisprudencia y la doctrina administrativa denominan la prueba por indicios, obteniendo una conclusión, acorde con las reglas de la lógica, que este TEAC ha confirmado en relación con los ejercicios 2014, 2015 y 2016, según hemos expuesto en los anteriores Fundamentos de Derecho de la presente resolución.

Así las cosas, debemos analizar en este punto la concurrencia del elemento subjetivo, esto es la necesaria acreditación de la culpabilidad, en la sanción impuesta. A este respecto recordemos que el artículo 183.1 LGT dispone que "*son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*". De lo expuesto se desprende que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas incluso por negligencia simple. Por otro lado, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible. A este respecto, el artículo 179 de la Ley 58/2003, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, ha recogido en su apartado 2, una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria:

a) *Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.*

b) *Cuando concurra fuerza mayor.*

c) *Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma.*

d) *Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados.*

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

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública. En el presente caso, nos encontramos con que el obligado tributario, que venía siendo residente fiscal en España en los años previos a los ejercicios comprobados, continuó en los años siguientes manteniendo muy estrechos vínculos con España, tanto en el ámbito personal como en el económico. Así, se constata que su presencia en territorio español continuó siendo cualificada, continuada y recurrente (superando holgadamente en los dos primeros ejercicios el umbral fijado en la norma interna) y que sus intereses económicos continuaron radicando fundamentalmente en España en tanto que eran muy escasos en PAÍS_1, tanto desde el punto de vista cuantitativo (obtiene unas rentas casi testimoniales) como cualitativo (únicamente en relación con el año 2017 se observa que ciertos aspectos de la dirección y gestión económica de su actividad tienen lugar en PAÍS_1, continuando muchos de ellos radicados en España).

Así, se observa en el obligado tributario una absoluta falta de diligencia, ya que su actuación se limitó a obtener un certificado de residencia emitido por las autoridades ... correspondiente a periodos en los que ni siquiera existía Convenio de doble imposición en vigor, sin plantearse siquiera que pudiera haber incurrido, cuanto menos, en una situación de conflicto de residencia entre los Estados de PAÍS_1 y de España. Así las cosas, es de destacar que el obligado tributario contaba con todos los elementos de juicio suficientes para analizar el criterio de permanencia, en tanto que el mismo recae sobre la comprobación de unos elementos de hecho (la presencia en un determinado país un cierto número de días) que conoce perfectamente pues se refiere a su propia esfera de su vida personal. Y, en cuanto al centro de sus intereses económicos, un mero análisis de las circunstancias que rodeaban

la obtención de sus rentas, así como de la localización de su patrimonio y de los aspectos que incumben a la dirección de su actividad deportiva, extremos todos ellos que no solo no ignoraba sino que voluntariamente fue modificando con su actuación a lo largo de los ejercicios, hubiera permitido obtener las conclusiones alcanzadas por la Inspección. Por último, cabe añadir que, en relación con los ejercicios 2014, 2015 y 2016, ni siquiera ha sido preciso el desempate entre dos estados que se disputen la residencia, dado el contexto de ausencia de Convenio en vigor en el que se produce la concurrencia de certificados de residencia fiscal.

Por todo ello, no sólo no podemos acoger su pretensión de actuación al amparo de una razonable interpretación de la norma tributaria, sino que determinados aspectos de su comportamiento implican que, de forma consciente, el obligado tributario trató de esconder que la vivienda de LOCALIDAD_1 estaba permanentemente a su disposición para ser utilizada creando la apariencia de que había sido cedida en arrendamiento a su madre (a pesar de que ella residía realmente en otro domicilio) y de evitar pagos con su tarjeta de crédito del ... a partir de 2016 (fecha coincidente con la notificación de un antiguo procedimiento inspector sobre su persona y sobre su sociedad **TW SL** y que determinó la regularización del IRPF por los ejercicios 2011 a 2013. En definitiva, de todo lo expuesto, procede confirmar la culpabilidad declarada en la conducta del contribuyente.

Por otra parte, el interesado apunta que en el acuerdo sancionador no se ha motivado debidamente la culpabilidad que se le imputa, vulnerándose el principio de presunción de inocencia.e incurriendo en un déficit de motivación que a su juicio, determina su nulidad.

En este punto, en cuanto a la debida motivación de la culpabilidad en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, ha de recordarse que el Tribunal Supremo, en sentencia de 12 de julio de 2010 (recurso de casación 480/2007), señaló que:

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

A este respecto, recuerda el Alto Tribunal que la motivación suficiente acerca de si resulta acreditada la concurrencia de culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo, debe resultar de la propia resolución sancionadora, en tanto que los tribunales cumplen una función de mero control de legalidad del acuerdo enjuiciado. Dice en su Sentencia de 06/06/2008, en recurso para unificación de doctrina nº 146/2004, que:

"en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad"

Es evidente que las resoluciones deberán ser suficientemente motivadas conteniendo una sucinta al menos, referencia a los hechos y fundamentos de derecho, que permita conocer el proceso lógico y jurídico que condujo al órgano administrativo a tomar su decisión, motivación que debe permitir que el interesado tenga un preciso conocimiento de la vulneración normativa que en definitiva se ha producido, a efectos de impedir la situación de indefensión en que en caso contrario se encontraría.

Así, debe destacarse que en el acuerdo de imposición de sanción ahora analizado se recogen ampliamente todos los antecedentes del caso, con una descripción pormenorizada de los hechos y de los indicios que fundamentan la regularización, explicitando el razonamiento lógico y deductivo que conduce a alcanzar la conclusión de que el interesado incumplió las obligaciones tributarias correspondientes y exponiendo de forma detallada toda la normativa sancionadora aplicable. Y, específicamente, en cuanto a la concurrencia de culpa en la conducta del obligado tributario, la Inspección ha realizado un exhaustivo análisis en el que se explica las causas por las que la conducta se califica como culpable, sin que concurra ninguno de los supuestos de exclusión de la responsabilidad, tal como pormenorizadamente se detalla de forma muy amplia, en las páginas 74 a 92 del acuerdo ahora impugnado, al que a estos efectos nos remitimos.

En conclusión, los argumentos detallados por la Inspección determinan una plena satisfacción de su obligación de motivar y exteriorizar las razones que le llevan a concluir que la actuación del sujeto pasivo en este extremo es merecedora de sanción.

Por lo tanto, procede la desestimación de todas las cuestiones alegadas en relación con el elemento subjetivo de culpabilidad.

Décimo.

En definitiva, de todo lo expuesto, procede estimar en parte, sin perjuicio de que en la posterior decisión o fallo se haga mención en singular a la presente reclamación, al haberse producido la acumulación:

- Estimar en parte la reclamación tramitada con RG 00-04812-2020, anulando la liquidación en lo que se refiere al ejercicio 2017, quedando confirmado en todo lo demás (respecto a los ejercicios 2014, 2015 y 2016)
- Estimar en parte la reclamación tramitada con RG 00-01804-2021, anulando en lo que se refiere a la sanción correspondiente al ejercicio 2017, quedando confirmado en todo lo demás (sanciones que versan sobre los ejercicios 2014, 2015 y 2016).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas