

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 19 de febrero de 2026

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 10390/2022

**SUMARIO:**

**IRPF. Contribuyente. Residencia habitual. Por aplicación de la normativa interna. Centro de intereses económicos. Criterio cuantitativo y cualitativo.** La resolución analiza la determinación de la residencia fiscal de una contribuyente durante los ejercicios 2016 y 2017, concluyendo que, conforme al art. 9.1 de la Ley IRPF, debe considerarse residente en España al apreciarse que el núcleo principal de sus intereses económicos y su centro de vida efectiva se encuentran en territorio español, pese a su alegación de residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea tras el fallecimiento de su cónyuge. La Administración fundamenta esta conclusión en una valoración conjunta de numerosos elementos, entre los que destacan la elevada permanencia física en España, la localización en dicho territorio de un patrimonio inmobiliario y financiero de gran relevancia, el desarrollo de actividades económicas significativas a través del arrendamiento de inmuebles, la hostelería y la participación en sociedades, así como la existencia de vínculos personales y materiales que evidencian una integración efectiva en la vida económica y social española, mientras que el patrimonio situado en el extranjero, principalmente constituido por obras de arte, no se considera suficientemente acreditado ni comparable en términos de explotación económica. La contribuyente, por su parte, sostiene que su centro de intereses económicos se sitúa en el extranjero por el origen de su patrimonio y la gestión de sus actividades desde dicho país, alegando además la indebida valoración de sus activos y deudas; sin embargo, el Tribunal, aplicando la doctrina del Tribunal Supremo sobre el concepto de "núcleo principal o base de intereses económicos", rechaza esta tesis al entender que dicho concepto exige una apreciación global que atienda no solo al origen de los bienes, sino también a su localización, gestión y capacidad de generar rentas, confirmando asimismo la residencia fiscal en España tras la aplicación de las reglas del convenio de doble imposición, al situarse en España tanto el centro de intereses vitales como la residencia habitual. En consecuencia, se validan las regularizaciones practicadas por la Inspección en relación con la tributación de la contribuyente, incluida la determinación de ganancias patrimoniales y la limitación de gastos deducibles en rendimientos del capital inmobiliario, al no haberse acreditado suficientemente por la interesada los requisitos exigidos por la normativa aplicable.

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

Se han visto las presentes reclamaciones, interpuestas contra los siguientes actos, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de COMUNIDAD\_AUT.\_1 de la AEAT:

- Acuerdo de Liquidación provisional (A23-ACTA\_1), por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), ejercicios 2016 y 2017, del que deriva una deuda tributaria a ingresar de 645.740,43 euros (553.238,14 euros de cuota y 92.502,29 euros de intereses de demora).
- Acuerdo sancionador (A51-ACTA\_2) derivado de la anterior liquidación, por importe de 414.928,60 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La Inspección de los Tributos del Estado inició el **27-05-2021** actuaciones de comprobación e investigación respecto de la obligada tributaria, de alcance general en relación con los siguientes conceptos y periodos:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2016 y 2017,
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), ejercicios 2T/2017 a 4T/2017,
- Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal, ejercicios 2016 y 2017.
- Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, ejercicios 2016 y 2017.

En los ejercicios objeto de comprobación, la obligada no presentó declaración del IRPF. Sí presentó declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real en 2016 en condición de no residente fiscal en España, mientras que en 2017 tampoco presentó declaración por este impuesto.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras se dictó por la Inspección la liquidación provisional objeto del presente recurso, por el IRPF de 2016 y 2017.

Síguenos en...



En ella se regulariza la situación tributaria de la reclamante al considerar la Inspección que había sido, durante los periodos comprobados residente fiscal en España, quedando obligada, en consecuencia, a tributar en España por el IRPF por la renta mundial obtenida.

Trayendo causa de dicha regularización fue incoado a la obligada tributaria un procedimiento sancionador que concluyó con la notificación de un acuerdo sancionador por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, en los dos ejercicios objeto de comprobación.

**SEGUNDO.-** Disconforme con dichos acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, la interesada interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central las presentes reclamaciones el 20-12-2022 y el 24-07-2023.

Tras la puesta de manifiesto de los expedientes la interesada formuló, en síntesis, las siguientes alegaciones, que se desarrollan en los correspondientes fundamentos de derecho:

1.- Nulidad del procedimiento inspector, por no haberse declarado la caducidad expresa del procedimiento de comprobación limitada seguido frente a la reclamante en relación con el IRNR 2016. Además, deben atribuirse efectos preclusivos a ese procedimiento, así como a los procedimientos de control de presentación de declaraciones relativos al IRPF, modelo 130, periodos 1T, 2T y 4T del 2017. Todo ello conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia y a la doctrina del TEAC.

2.- No era residente fiscal en España en los ejercicios 2016 y 2017. Trasladó su residencia a PAÍS\_UE\_1 en 2015 y cuenta con un certificado de residencia fiscal expedido por PAÍS\_UE\_1. No ha permanecido en territorio español más de 183 días y su centro de intereses económico no se encuentra en España, sino en PAÍS\_UE\_1. Su centro de intereses vitales también se encontraba en PAÍS\_UE\_1.

3.- Improcedencia de la sanción impuesta, en todo caso, no concurre el elemento subjetivo de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT. Su actuación está amparada en una interpretación razonable de la norma y no ha quedado acreditado que existiera negligencia ni intención de defraudar. Indica que existe un posible error en la base de la sanción y la diligencia debida.

Posteriormente, presentó un escrito de alegaciones complementarias en el que expuso, en síntesis, lo siguiente:

- En relación con su primera alegación, cita la sentencia 1163/2023, de 21 de septiembre de 2023 (recurso nº 8105/2021) y la TS 260/2019, de 27 de febrero, que apoyarían su conclusión de que, de acuerdo con el artículo 104.5 LGT, cuando se produce la caducidad de un procedimiento de gestión, si la Administración pretende iniciar otro posterior en relación con la misma obligación tributaria u elemento de la misma, necesariamente debe declarar la caducidad del anterior.

- En relación con su segunda alegación, trae a colación en relación con el centro de intereses económicos la resolución de este TEAC de fecha 19-12-2022, número 00/04837/2019.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 económico-administrativas 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:

Determinar si los acuerdos impugnados son ajustados a Derecho, o si, por el contrario, deben ser anulados en todo o en parte. En particular, se trata de determinar:

- Si se ha producido algún vicio procedimental determinante de la nulidad o anulabilidad de los mismos.
- Si la contribuyente era o no residente fiscal en España en los ejercicios 2016 y 2017 y, en caso afirmativo:
- Si los rendimientos del capital inmobiliario y la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un inmueble se han calculado correctamente por la Inspección, y
- La procedencia de las sanciones impuestas.

**CUARTO.- Consideraciones sobre los procedimientos previos de gestión seguidos con la reclamante.**

La reclamante comienza por exponer que, con carácter previo al procedimiento inspector que aquí nos ocupa, se siguieron frente a ella tres procedimientos de gestión que caducaron sin que se declarase la caducidad expresa de los mismos. Así, un procedimiento de comprobación limitada con relación al IRNR del periodo 4T de 2016 y dos procedimientos de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias formales relativos a los modelos 130 (IRPF), uno de los periodos 1Ty 2T de 2017 y otro del periodo 4T de 2017. Afirma que la falta de declaración expresa de la caducidad de los referidos procedimientos conlleva

la invalidez del posterior procedimiento inspector, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y a la doctrina de este TEAC.

#### Procedimientos previos

Los procedimientos a que se refiere son los siguientes:

- El **09-08-2017** la contribuyente presentó una **solicitud de rectificación de las autoliquidaciones (modelo 130) de pagos fraccionados del IRPF, que presentó en relación con los periodos 1T, 2T y 3T del ejercicio 2016**. En el escrito solicita que le devuelvan lo ingresado mediante las referidas autoliquidaciones, argumentando:

- Que desde el ejercicio 2015 y de acuerdo con la declaración censal modelo 036 presentada ante la AEAT el 26-06-2015, no reside en España, por lo que es contribuyente por el IRNR.
- Que es propietaria de un inmueble en CIUDAD\_1 (...) que arrienda como apartamento turístico.
- Que por error, en los periodos 1T, 2T y 3T del ejercicio 2016, presentó modelo 130 (pagos fraccionados del IRPF) para declarar los rendimientos derivados del arrendamiento del mismo.
- Que debió tributar por IRNR, presentando el modelo 210 y que, tras constatar el error, ha presentado declaraciones modelo 210 por el 1T, 2T y 3T del ejercicio 2016.

Acompaña el escrito de la declaración censal modelo 036 (en la que declara la modificación de su domicilio fiscal, dando de alta un domicilio fiscal en PAÍS\_UE\_1, como no residente en España), los modelos 130 presentados, los modelos 210 presentados y un certificado de titularidad de cuenta bancaria.

- El **06-11-2017** por la Administración de ... (CIUDAD\_2) **se inicia un procedimiento de gestión tributaria de control de presentación de las autoliquidaciones (modelo 130) de pagos fraccionados del IRPF, del 1T y 2T del ejercicio 2017**. Por la oficina gestora se indica que, de acuerdo con los datos que figuran en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, se deduce que se encuentra obligada a presentarlas, no constando su presentación.

No consta en el expediente la fecha en que se notificó el inicio. Si bien, de la documentación aportada por la reclamante, se desprende que, en contestación a dicho requerimiento, la reclamante aportó mediante registro el **01-03-2018** determinada documentación, que sería la siguiente: la ya mencionada declaración censal modelo 036 en la que comunicaba su cambio de domicilio a PAÍS\_UE\_1, un certificado de residencia fiscal expedido conforme al Convenio hispano-PAÍS\_UE\_1 referido al año 2016, un certificado de inscripción en el Registro de extranjeros ciudadanos de la UE en el que figura el domicilio declarado (el documento se expide el 28-12-2017, si bien en el mismo se indica que se expide en virtud del requerimiento de 10-01-2012) y la copia de la renovación de tarjeta de residente como extranjera en PAÍS\_UE\_1.

- El **17-05-2018** la Administración de ... (CIUDAD\_2) dictó sin más trámite, acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, en el que estimaba la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones (modelo 130) de pagos fraccionados del IRPF, que presentó en relación con los periodos 1T, 2T y 3T del ejercicio 2016. En el mismo se indica:

*"Teniendo en consideración exclusivamente las alegaciones y la documentación aportada por el interesado, sin que hayan efectuado actuaciones adicionales de comprobación,*

*TERCERO. Se acuerda estimar totalmente la presente solicitud, Todo ello sin perjuicio de las posteriores actuaciones de comprobación e investigación que por los órganos tributarios se pudieran ejercer."*

- El **30-05-2018** por la Administración de ... (CIUDAD\_2) **se inicia un segundo procedimiento de gestión tributaria de control de presentación de las autoliquidaciones (modelo 130) de pagos fraccionados del IRPF, este en relación con el 4T del ejercicio 2017**.

Tampoco figura en el expediente la fecha en que se notificó el inicio. Si bien, de la documentación aportada por la reclamante, se desprende que, en contestación a dicho requerimiento, la reclamante aportó mediante registro el **15-06-2018** la misma documentación que había aportado tras los requerimientos previos.

- El **28-01-2019** por la Administración de ... (CIUDAD\_2) **se inicia un procedimiento de comprobación limitada relativo al IRNR, 4T del ejercicio 2016**. El alcance del procedimiento se circunscribe a: *"Comprobar la veracidad de los datos declarados"*. Se requiere a la reclamante que aporte: Justificante de los gastos deducidos de sus rendimientos íntegros y Certificado de residencia fiscal en el sentido del Convenio.

La reclamante aporta un escrito en el que se indica que dicho acuerdo se notificó el 29-01-2019 y que en respuesta al mismo aporta la siguiente documentación:

*Como Documento nº 2 los justificantes de los gastos deducidos de los rendimientos íntegros, a excepción de las amortizaciones.*

*Como Documento nº 3 las amortizaciones practicadas, así como las facturas de compra o reparaciones de los correspondientes elementos amortizados.*

Síguenos en...



Como Documento nº 4 el certificado de residencia fiscal en PAÍS\_UE\_1 del ejercicio 2016, en el sentido del convenio.

- El **27-05-2021** se inicia el procedimiento inspector que nos ocupa, con alcance general en relación con los siguientes conceptos y periodos:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2016 y 2017,
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), ejercicios 2T/2017 a 4T/2017,
- Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal, ejercicios 2016 y 2017.

#### Efectos de la caducidad de los procedimientos de gestión

Es pacífico que los tres procedimientos de gestión iniciados por la Administración (los dos procedimientos de gestión tributaria de control de presentación de las autoliquidaciones de pagos fraccionados del IRPF - 1T, 2T y 4T de 2017- y el procedimiento de comprobación limitada del IRNR, 4T de 2016), concluyeron por caducidad, al transcurrir el plazo previsto en la norma sin que se hubiera notificado al reclamante la resolución de los mismos.

También es pacífico que la caducidad de estos procedimientos no se declaró expresamente por la Administración

**De la abundante doctrina del Tribunal Supremo se concluye que la declaración de caducidad expresa de un primer procedimiento de gestión es obligatoria para poder iniciar válidamente un segundo procedimiento (sea de gestión sea de inspección) en relación con el mismo concepto tributario y periodo.**

**En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en la sentencia de 16-06-2025 (recurso cas. 688/2022) en relación con el procedimiento de comprobación limitada.**

La cuestión que presentaba interés casacional consistía en:

*"Determinar si la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo."*

La jurisprudencia que se establece es la siguiente:

*"1. Se ratifica la doctrina jurisprudencial reiterada de esta Sala atinente a que la caducidad del procedimiento de gestión, susceptible de causar efectos desfavorables o de gravamen, ha de ser declarada obligatoriamente, sin que exista una pretendida facultad administrativa de no declararla. Tal declaración de caducidad ha de ser expresa, conforme a lo dispuesto en el artículo 104.5 LGT, en relación con el artículo 103.2 del mismo texto legal.*

*2. La falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo."*

**Esta jurisprudencia se extiende por el Tribunal Supremo al procedimiento de control de presentación autoliquidaciones en la sentencia de 23-10-2025 (recurso cas. 8294/2023), al no apreciar que ofrezca particularidades que permitan concluir algo distinto:**

La cuestión que presentaba interés casacional consistía en:

*"Determinar si la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones, relativo a un determinado concepto tributario y, en su caso, período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de comprobación limitada respecto de dicho concepto tributario y, en su caso, período impositivo."*

La jurisprudencia que se establece es la siguiente:

*"1) La declaración expresa y formal de caducidad es preceptiva para la Administración tributaria en los procedimientos de gestión ( art. 104, 1 y 5, LGT). En los casos en que, transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, no se declare la caducidad de un procedimiento -en este caso, de control de presentación de autoliquidaciones, relativo a un determinado concepto tributario y, en su caso, período impositivo-, ello determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de comprobación limitada respecto de dicho concepto tributario y, en su caso, período impositivo, así como de los actos que en dicho segundo procedimiento se dicten.*

*2) El procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones, regulado en el artículo 153 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), no ofrece peculiaridades, por su contenido o regulación, que permitan exceptuar la aplicación de dicha regla general sobre la preceptiva declaración de caducidad de los procedimientos caducados."*

Síguenos en...



La aplicación de esta jurisprudencia al caso que nos ocupa nos lleva a considerar válido el inicio del procedimiento inspector en relación con el IRPF, ejercicios 2016 y 2017.

Ello en tanto que los efectos de la caducidad no declarada expresamente de un procedimiento de gestión, afectan, conforme a las sentencias reproducidas, a los procedimientos de gestión o inspección posteriores referidos al mismo "concepto tributario y, en su caso, período impositivo", al mismo "concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo".

En primer lugar, respecto del **procedimiento de comprobación limitada IRNR 4T-2016**, es claro que esta actuación se refiere a un impuesto que no es objeto del posterior procedimiento inspector. Por tanto, el mismo no tiene incidencia alguna en la validez del ulterior procedimiento inspector en base a la jurisprudencia citada.

En segundo lugar, en cuanto a los **procedimientos de control de presentación de autoliquidaciones de pagos fraccionados del IRPF (periodos 1T, 2T y 4T del 2017)**, este Tribunal considera:

**1.- Que los mismos se refieren a una obligación tributaria material distinta a la obligación tributaria principal y "autónoma": la de realizar pagos fraccionados. Estableciendo la LGT la autonomía de esta segunda obligación tributaria:**

**Artículo 19. Obligación tributaria principal.**

*La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.*

**Artículo 23. Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.**

1. *La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.*

**Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.**

2. *El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe.*

**2.- Y que los mismos se refieren a periodos impositivos distintos de los que son objeto del procedimiento inspector: periodos 1T, 2T y 4T del 2017, frente a los periodos anuales 2016 y 2017.** Ciertamente, el 1T, 2T y 4T del 2016 están comprendidos en el anual 2016, pero son periodos de liquidación distintos (trimestral vs. anual). El IRPF 2017 en ningún caso se vería afectado, por lo que respecto de este ejercicio debe rechazarse de plano la pretensión.

La falta de coincidencia del "concepto" y del "período" nos lleva a considerar que los efectos de la falta de declaración expresa de la caducidad fijados en las sentencias reproducidas no afectan a la validez de la liquidación por el IRPF, ejercicios 2016 y 2017.

Finalmente, tampoco podemos acoger la pretensión de la reclamante de que exista una suerte de "preclusividad" que impediría analizar una cuestión (la de la residencia fiscal en el ejercicio 2017), que ya se haya planteado y regularizado en el procedimiento de comprobación limitada del IRNR 4T-2017. Y ello en tanto que este concluyó por caducidad (aunque no hubiese sido declarada, cuestión ya abordada), y, por tanto, no se da el punto de partida del precepto, "*dictada resolución*", ya que aquel procedimiento no concluyó con ninguna resolución que plasme el resultado de una regularización ya realizada que impida "*una nueva regularización*", de modo que no pueden predicarse de ella los efectos preclusivos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada previstos en el artículo 140 de la LGT, efectos que sólo se producen en caso de que exista resolución que documente una regularización:

**"Artículo 140. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.**

1. *Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.*

2. *Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho."*

Debe rechazarse, por tanto, este primer motivo de recurso.

**QUINTO.- Residencia fiscal de la reclamante en los ejercicios 2016 y 2017.**

La reclamante sostiene que dejó de residir en España tras el fallecimiento de su marido en el año 2014, instalándose de forma permanente en PAÍS\_UE\_1. La Inspección considera, en cambio, que, si bien la contribuyente no permaneció más de 183 días al año en territorio español en los ejercicios 2016 y 2017 (permaneció 178 días y 177 días, respectivamente), tenía en España, y no en PAÍS\_UE\_1, el núcleo principal o la base de sus intereses o actividades económicas, por lo que era residente fiscal en España en los ejercicios 2016 y 2017 conforme al criterio contemplado en el apartado b) del artículo 9.1 LIRPF, así como conforme al CDI hispano-PAÍS\_UE\_1, al tener en España también su centro de intereses vitales.

### 5.1. Marco normativo

El artículo 9.1 de la LIRPF establece los criterios que determinan que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español:

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

*a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios 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 a este precepto, se considera que una persona tiene su residencia habitual en España, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Vinculación física con el territorio: que permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español (artículo 9.1.a) LIRPF)

- Vinculación económica con el territorio: que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (artículo 9.1.b) LIRPF)

- Vinculación de la familia con el territorio: que resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. Esta regla se configura como una presunción iuris tantum (artículo 9.1.b), párrafo segundo LIRPF).

Entre los dos primeros criterios no existe prelación alguna en cuanto a su aplicación, no son criterios excluyentes, ni subsidiarios, aunque existen algunas diferencias en cuanto a la carga de la prueba. El tercero (criterio familiar) sí es de aplicación subsidiaria, siendo de aplicación en defecto de los dos anteriores (en este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2017, recurso núm. 224/2015, entre otras).

La residencia fiscal se determina para cada año o periodo impositivo.

La residencia fiscal determinada conforme a la normativa interna española no impide la posibilidad de que un contribuyente sea considerado residente fiscal, de forma simultánea, para un determinado período o ejercicio, en otro Estado, conforme a la normativa interna de este. En caso de que así sea y siempre que exista un Convenio para evitar la doble imposición (CDI) suscrito entre ambos Estados, quedará planteado un supuesto de doble residencia fiscal, que obliga a acudir a las reglas dirimientes previstas en el mismo para su resolución (STS de 4 de julio de 2006, recurso núm. 3400/2001). Para ello se debe aportar por el interesado un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes en el sentido definido en el CDI, esto es, un certificado expedido conforme a convenio (Resoluciones de este TEAC de 23 de febrero de 2023, RG. 4129/20 y RG. 4549/20).

### 5.2. Hechos relevantes y regularización practicada por la Inspección

Como hemos adelantado, la Inspección considera que la reclamante es residente fiscal en España en los ejercicios 2016 y 2017 según el artículo 9.1.b) de la LIRPF, por tener en España, y no en PAÍS\_UE\_1, el núcleo principal o la base de sus intereses o actividades económicas. Además, considera que el conflicto de residencia que se plantea con PAÍS\_UE\_1, debe resolverse a favor de España, pues es aquí donde tiene su centro de intereses vitales.

Expone lo siguiente a lo largo del acuerdo de liquidación:

- La interesada, la Sra. **Bts**, de nacionalidad PAÍS\_NO\_UE\_1 estaba **casada con el Sr. Dmv**, PAÍS\_NO\_UE\_2. Desde finales del siglo pasado el matrimonio residió en CIUDAD\_2. En las declaraciones de IRPF que presentaron, en la modalidad de tributación conjunta, declararon tener su domicilio fiscal el sito en LA C/ CALLE\_1 (MUNICIPIO\_1 ...). Durante este tiempo, no incluyeron en sus autoliquidaciones de IRPF renta alguna derivada de la actividad de comercio de obras de arte, ni de sus inversiones financieras ni del ejercicio de funciones directivas o administración de sociedades, ni tampoco tributaron en el Impuesto sobre el Patrimonio a pesar del importante patrimonio que amasaron.

- El Sr. **Dmv** era marchante de obras de arte, especialmente de arte (...). Se dedicaba a la compraventa y gestión de obras de arte y a la inversión o coleccionismo privado. Compraba la mayoría de las obras de arte a título personal (su colección tenía carácter privativo) y, en algunas ocasiones, a través de la sociedad PAÍS\_UE\_1 TW.... La Sra. **Bts** era socia mayoritaria (al 99%) y administradora de esta entidad, constituida en PAÍS\_UE\_1 en el año 2007. Esta actividad tenía un marcado carácter internacional, pues el

Síguenos en...



Sr. Dmv aparece localizado como marchante en CIUDAD\_NO\_UE\_1, CIUDAD\_NO\_UE\_2, CIUDAD\_UE\_1, y muy principalmente en MUNICIPIO\_1 (...), como testimonia el resultado de las búsquedas en internet y se hace constar como dirección de facturación o envío en diversas facturas.

- **El ... de 2014 muere el Sr. Dmv y la Sra. Bts adquiere por herencia la colección de arte privativa del marido, cuya única valoración conocida superaba los 1\* millones de euros. No declaró por el Impuesto sobre Sucesiones, a pesar de que ambos eran en el ejercicio 2014 residentes fiscales y declarantes por el IRPF, y tampoco declaró la titularidad de esas obras en el Impuesto sobre el Patrimonio de 2014.**

- **El 26-06-2015 formaliza ante la AEAT su cambio de domicilio a PAÍS\_UE\_1**, mediante la declaración censal modelo 036, en la que da de alta un domicilio fiscal en PAÍS\_UE\_1, como no residente en España. En concreto, en un piso alquilado ... DOMICILIO\_1, en el distrito de los galeristas y anticuarios de CIUDAD\_UE\_1.

- **A pesar de ello, en los años objeto de comprobación, 2016 y 2017, la interesada permaneció en España un total de 178 días y de 177 días, respectivamente.** La interesada reconoce 175 días de permanencia en España en cada uno de los dos años. Frente a esto, **los días en que se ha comprobado su permanencia en PAÍS\_UE\_1 han sido de 73 y 63 días respectivamente** (ella aduce que han sido 88 y 65 días), lo que implica en cualquier caso que ha pasado más días en el resto del mundo (excluida España) que en PAÍS\_UE\_1.

En los pagos con tarjetas de crédito que efectúa en España se reflejan gastos típicos de la vida diaria: restaurantes, supermercados, retiradas de efectivo, veterinario, ropa, gastos relativos a vehículos, etc.

Los extractos de tarjetas de crédito vinculadas a sus cuentas PAÍS\_UE\_1 y PAÍS\_NO\_UE\_2 registran numerosos cargos por compras de billetes de avión y de tren, servicios de vehículos con conductor (...), estancias y gastos en establecimientos de CIUDAD\_NO\_UE\_2, ... (...) y otras localidades españolas, PAÍS\_UE\_2 y múltiples ciudades de PAÍS\_NO\_UE\_1.

La Sra. Bts ha manifestado disponer de un piso alquilado en CIUDAD\_NO\_UE\_1, del cual sin embargo no ha aportado documentación. La adquisición de diversos billetes de avión con destino CIUDAD\_NO\_UE\_1 y los numerosos cargos en establecimientos de esta ciudad (registrados en los extractos de la tarjeta ...) durante el período de las actuaciones vienen a confirmar la realidad y continuidad de esta situación.

- Durante los ejercicios comprobados, **era titular dominical de los siguientes inmuebles en España:**

- C/ CALLE\_1 (...) MUNICIPIO\_1 (CIUDAD\_2). El valor declarado a efectos del ISD de este inmueble el .../.../2014 fue de 4\*\*.\*\*\*,\*\* euros. Si bien, en acta de manifestaciones ante notario se valora en .../.../2015 en 2.\*\*\*.\*\*\* euros, importe este por el que se acaba transmitiendo la vivienda en el 2016/2017. A este importe nos referiremos más adelante.
- C/ CALLE\_2 (...) ...2 (CIUDAD\_1). Adquirió el 50% mediante compraventa el .../.../2002 y el 50% restante por herencia, según escritura de aceptación de la herencia de .../.../2014, siendo su valor escriturado de 1\*\*.\*\*\*,00 euros.
- C/ CALLE\_2, local ... (CIUDAD\_1). Adquirido mediante compraventa el .../.../2015, por importe de 1\*\*.\*\*\*,\*\* euros.
- C/ CALLE\_2 (...) ...3 (CIUDAD\_1). Adquirido mediante compraventa el .../.../2015, por importe de 1\*\*.\*\*\*,\*\* euros.
- Parking en... (MUNICIPIO\_2). Adquirido mediante compraventa el .../.../2016, por importe de 2\*\*.\*\*\*,\*\* euros.
- C/ CALLE\_3, (MUNICIPIO\_2). Adquirido mediante compraventa el .../.../2016, por importe de 6\*\*.\*\*\*,\*\* euros
- C/ CALLE\_4 (MUNICIPIO\_2). Adquirido mediante compraventa el .../.../2016, por importe de 2\*\*.\*\*\*,\*\* euros
- C/ CALLE\_5 (MUNICIPIO\_2). Adquirido mediante compraventa el .../.../2016, por importe de 1.\*\*\*.\*\*\*,00 euros.

También participa al 50% junto con la hija de su difunto esposo en una Comunidad de bienes dedicada a la gestión del edificio sito en C/ CALLE\_4, de MUNICIPIO\_2.

En la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real que presenta la interesada por el ejercicio 2016, declara ser titular de inmuebles en España por un valor declarado total de 5.156.226,52 euros y declara deudas hipotecarias por importe de 294.442,74 euros. La deuda hipotecaria de la vivienda sita en CALLE\_1 es de 229.724,55 a 31-12-2016 y la de la sita en CALLE\_2, Local de 64.718,19 euros. Así, el patrimonio neto declarado es de 4.861.783,78 a efectos del IP 2016.

- **Además cuenta en España con dos viviendas a su disposición en régimen de alquiler** en los periodos comprobados (en CALLE\_6 y CALLE\_7, ambas en MUNICIPIO\_2), descubiertas por la Inspección, de las que no informó pese a haber sido requerida para ello.

Síguenos en...



- Los inmuebles que compra en 2015 y 2016 se sufragan, según las manifestaciones de la propia interesada, con los ingresos procedentes de la subasta de determinadas obras de arte heredadas de su marido, entre ellas la más importante de la colección, por importe de (...) millones de (...).

- En el primer semestre de 2016 arrienda la vivienda sita en la C/ CALLE\_1, (MUNICIPIO\_1, ...) a la Sra. Cpp y el ...-...-2016 suscribe con ella contrato privado de compraventa. El precio fijado en el contrato es de 2.\*\*\*.\*\*\* €. En el contrato privado de compraventa se estipuló que la compradora ocuparía el inmueble, sin contraprestación, durante el otoño de 2016. La entrega de la vivienda, con la consiguiente transmisión de la propiedad, tuvo lugar el .../.../2017, con la formalización de escritura pública de compraventa.

- En 2016 percibe rendimientos del capital inmobiliario derivados del alquiler de la vivienda sita en la C/ CALLE\_1 y de la vivienda de la calle CALLE\_2, ...2, de CIUDAD\_1, que cuenta con licencia de alquiler turístico. Además, explotaba en alquiler turístico el piso del 1º -1 (que no era de su propiedad, sino que lo alquilaba a la sociedad QR por importe de 950 euros, en los años 2016 y 2017). Otros dos pisos se usan, según indica, a título gratuito por LM (uno como despacho y el otro pendiente de la obtención de licencia).

- En ... de 2017 constituye en España la sociedad NP SL, de la que es titular al 100% y administradora única. A esta sociedad aporta los referidos inmuebles, a excepción del de la C/ CALLE\_1, que vende. A través de ella ejerce la actividad de alquiler turístico.

La sociedad satisface retribuciones a tres trabajadores en 2017: a D. Ubj 20.844 euros (D. Ubj...) y a otros dos empleados importes de 2.415,66 y 1.889,71 euros. Además, satisface a la Sra. Bts, en clave de autónoma, 6.000 euros. El activo total de la sociedad a 31-12-2017 es de 3.\*\*\*.\*\*\*,\*\* euros. En el pasivo, la sociedad tiene contabilizado un préstamo de la Sra. Bts por importe de 550.000 euros. El importe neto de la cifra de negocios es de 1\*\*.\*\*\*,\*\* euros y el resultado del ejercicio es de -6\*.\*\*\*,\*\* euros.

- En 2016 constituye en España la sociedad LM, SL, de la que también es titular al 100% y administradora única. Se dedica a explotar un negocio de restauración (bar/restaurante/tienda gourmet) en CIUDAD\_1, para lo que cuenta con los correspondientes medios materiales y personales (dos y seis trabajadores por cuenta ajena en 2016 y 2017 respectivamente).

El activo total de la sociedad a 31-12-2016 a 2\*\*.\*\*\*,\*\* y a 31-12-2017 a 1\*\*.\*\*\*,\*\* euros. Siendo el patrimonio neto de -7\*.\*\*\*,\*\* euros y de -2\*\*.\*\*\*,\*\* euros respectivamente. En el pasivo, la sociedad tiene contabilizados préstamos de la Sra. Bts por importe de 300.000 euros en 2016 y de 500.000 euros en 2017. El importe neto de la cifra de negocios es de 1.\*\*\*,\*\* y 3\*.\*\*\*,\*\* euros y el resultado de operaciones continuadas negativo -7\*.\*\*\*,\*\* y de -1\*\*.\*\*\*,\*\* euros. No abrió del todo hasta 2018 por problemas de licencia.

- En ... de 2016 constituyó una tercera entidad, GH, SL, dedicada a las actividades propias de los operadores turísticos, domiciliada en CIUDAD\_3 y con un capital social de 3.000 euros, si bien en diciembre de ese mismo año transmitió sus participaciones representativas del 40% el capital social de la compañía al otro socio fundador. La transmisión de la participación fue acompañada de su cese como administradora.

- Es titular de cuentas bancarias y productos financieros en España, por las que percibe intereses, y cuyos saldos son de 351.929 euros a 31-12-2016 y de 267.396 a 31-12-2017. Además, posee un fondo de inversión suscrito con importe de 600.000 euros el ...-2016. En el año 2016 vendió por 4\*.\*\*\*,\*\* euros las participaciones en otro fondo de inversión. Las referidas cuentas bancarias tienen asociadas hasta 16 tarjetas de crédito, 11 a nombre de la interesada, 3 a nombre de la hija de su esposo, y otras dos al de D.ª Ubj, trabajadora por cuenta ajena de las tres sociedades españolas de propiedad de la interesada.

- En 2016 y 2017 otorga diversos préstamos a las dos mercantiles de su propiedad, LM, SL, por un total de 500.000 euros, e NP, SL, por 550.000 euros, a tipos de interés que van desde el legal del dinero al 3%.

- Es también titular de cinco vehículos en España, dos de ellos adquiridos en 2015: un VEHÍCULO\_1 y un VEHÍCULO\_2, uno heredado.

- Está afiliada al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) de la Seguridad Social española.

- Paga las primas correspondientes a distintos seguros de entidades como ENTIDAD\_1, ENTIDAD\_2, ENTIDAD\_3, ENTIDAD\_4 . ... (...).

- Mantiene vínculos de amistad con diversos residentes en España. Entre otros, la Inspección ha tenido conocimiento de su relación con el médico (...), con la nieta de un íntimo amigo del Sr. Dmv, (...) o con la asesora ..., (...), en cuya casa dice alojarse la contribuyente en sus recurrentes viajes a España (diligencia 6). Asimismo, disponía de ficha en una clínica veterinaria de MUNICIPIO\_2 para la atención de sus dos mascotas, y tiene también en España su taller mecánico de confianza para mantener y reparar sus vehículos.

- En cuanto al patrimonio, en PAÍS\_UE\_1:

- Mantiene una sola vivienda a su disposición, en régimen de arrendamiento, en DOMICILIO\_1 de CIUDAD\_UE\_1.

Síguenos en...



- Es titular asimismo de 4 cuentas en sucursales bancarias PAÍS\_UE\_1, cuyos saldos son de 79.127 euros a 31-12-2016 y de 562.837 euros a 31-12-2017.
- Ha sido socia al 99% y administradora de la sociedad PAÍS\_UE\_1 "TW,...", con un capital de 1\*.\*\*\* euros, cuya disolución formal data de ... de 2016 y su cese de actividades de ... de ese mismo año 2016. Su activo era de 1\*.\*\*\*,\*\* euros, mientras que el pasivo neto ascendía a 8\*.\*\*\*,\*\* euros.

- No se conoce que en PAÍS\_UE\_1 sea titular de vehículos, ni tenga contratados seguros de daños, médicos ni de vida. No se tiene constancia de los vínculos personales que pueda mantener en PAÍS\_UE\_1, ni los cargos en tarjetas de crédito o los recibos bancarios domiciliados ofrecen información de relaciones con proveedores de bienes y servicios más allá de algunos restaurantes, panaderías, peluquerías, etc.

- La sociedad PAÍS\_UE\_1 TW, ... cesó en su actividad el ...-...-2016, dejando un balance de 1\*.\*\*\*,\*\* euros y un pasivo neto de 8\*.\*\*\*,\*\* euros, con un capital social de 1\*.\*\*\* euros, liberado en 6.\*\*\* euros.

- **La interesada manifiesta ser titular de una extensa colección de obras de arte, ubicada en PAÍS\_UE\_1, concretamente en el apartamento de DOMICILIO\_1.**

A este respecto, con fecha .../.../2009, ante el notario de ... Sr. ..., se formalizó acta de manifestaciones en la que, como representante de TW, la Sra. Bts dejaba constancia de que la sociedad es propietaria de una colección de obras de arte situada en CIUDAD\_UE\_1. Se adjuntó inventario de las obras que componen la colección, sin mención a su valor. En la misma fecha, se suscribió también acta de manifestaciones en la que Dmv y Bts manifiestan ser propietarios de una colección de obras de arte situada en DOMICILIO\_1, CIUDAD\_UE\_1. Se adjuntó inventario de las obras que componen la colección, también sin referencia a su valor.

En relación con dichas obras de arte, se presenta un **inventario** de la colección privada del difunto Dmv, **elaborado por la galería JK el 20-01-2016**. La valoración de las ... piezas examinadas (los días ... de junio de 2015, según se dice) asciende a 1\*.\*\*\*.\*\*\* ..., cifra de la que debe descontarse una pieza ("..."), valorada en (...), que había sido comprada en CIUDAD\_1 y fue vendida en 2015. Con todo, la propia empresa emite la siguiente reserva a su informe: "las atribuciones de autoría y las valoraciones son solo cuestiones de opinión y no deben ser tomadas como prueba de autenticidad o de comerciabilidad".

**No existe, por lo tanto, constancia fehaciente del número ni de la identidad de las obras que integran la colección que heredó. Ni tampoco existe mayor acreditación de la existencia ni de la localización concreta de tales piezas en los años 2016 y 2017.** La documentación aportada por la contribuyente para acreditar el valor y ubicación de la colección ha sido, pues: 1) El referido inventario elaborado por la galería JK, con mención expresa a que no puede tomarse como prueba de autenticidad o comerciabilidad; 2) Un informe de perito de la contribuyente, con su correspondiente traducción jurada; 3) Fotos caseras de una multitud de obras de arte y 4) E-mails intercambiados con el director de JK, en los que se menciona que tendrán un encuentro en el piso de DOMICILIO\_1.

**La colección no está asegurada contra robo ni daños.** La ausencia de seguro impide disponer de una tasación individualizada y no de parte de los elementos integrantes de la colección.

La Inspección, ante la falta de prueba directa que sitúe alguna obra en concreto fuera de PAÍS\_UE\_1 y la imposibilidad de delimitar exactamente las obras que aparecen en las fotografías aportadas, acepta que las obras del inventario realizado por JK están situadas en PAÍS\_UE\_1.

Ya finalizando las actuaciones, aporta documentación acreditativa de adquisiciones de obras de arte realizadas entre 2015 y 2017 (por importe de 169.274,19 euros en 2015, de 156.027,89 euros en 2016 y de 50.420,17 euros en 2017), y también de la existencia (no de la titularidad) de piezas ... y otras obras de arte ..., sin facturas de adquisición ni otra documentación acreditativa de su invocada pertenencia al patrimonio de la Sra. Bts. De estas últimas se aporta valoración por la tasadora ..., que menciona expresamente que no puede tomarse con un certificado acreditativo de la titularidad. Señala la Inspección que algunas de esas obras pertenecieron a la colección de Dmv, con lo cual tendrían que haber estado incluidas en la tasación de JK de 2015.

La interesada ha declarado haber obtenido rendimientos derivados de la transmisión de obras de arte que se hallarían exentos del ... (IRPF) PAÍS\_UE\_1, en tanto que "operaciones de gestión normal de un patrimonio privado consistente en (...) bienes muebles" (art. ... del Código de impuestos sobre la renta de PAÍS\_UE\_1. 1992). Se conoce la realización de 13 operaciones de compra y 16 de venta durante el período inspeccionado.

- En PAÍS\_UE\_1 no declara ingreso alguno en el año 2016 y en el 2017 declara ingresos de bienes inmuebles situados en el extranjero por importe de 1.859,54 euros, rendimientos del capital mobiliario de 15.510,07 euros y haber percibido una remuneración como directiva de 4.860,00 euros, resultando una cuota a ingresar de 3.507,21 euros. De todo ello se deriva que ni en los años en que la Sra. Bts declaró como residente fiscal en España, ni en las declaraciones presentadas en PAÍS\_UE\_1, ha incluido ningún importe que corresponda a rentas derivadas de la compraventa de obras de arte.

El importe de las rentas y del patrimonio se detalla en las tablas reproducidas en el acuerdo de liquidación:

Rentas 2016	España	PAÍS_UE_1	Resto Mundo
Rtos. Netos Capital Inmobiliario (alquiler inmuebles)	146.957	0	0
Imputaciones de rentas	3.666	0	0
Dividendos	0	7.258	0
Intereses	281	27	377
Ganancias transmisión de obras de arte	0	118.124	0
<b>TOTAL</b>	<b>150.906</b>	<b>125.411</b>	<b>377</b>

Rentas 2017	España	PAÍS_UE_1	Resto Mundo
Retribución administrador	6.000	0	0
Rtos. Netos Capital Inmobiliario (alquiler inmuebles)	17.562	0	0
Imputaciones de rentas	2.139	0	0
Intereses	343	15.511	0
Ganancias transmisión de obras de arte	0	194.254	0
Ganancias transmisión vivienda de CALLE_1	2.014.284	0	0
Ganancias por la aportación a NP	159.772	0	0
Ganancias por enajenación del Fondo de Inversión	68	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>2.200.171</b>	<b>209.765</b>	<b>0</b>

PATRIMONIO 2016	España	PAÍS_UE_1	Otro
Intereses indirectos (activo de la sociedad LM)	2**.***	0	0
Bienes inmuebles de naturaleza urbana	5.714.053	0	0
Depósitos, cuentas financieras y fondos de inversión	951.929	79.127	852.311
Vehículos	81.757	0	0
Obras de arte	0	6.397.191	0
<b>Total</b>	<b>6.998.690</b>	<b>6.476.318</b>	<b>852.311</b>

PATRIMONIO 2017	España	PAÍS_UE_1	Otro
Intereses indirectos (Inmuebles y activos de la sociedad NP)	3.**.***	0	0
Intereses indirectos (activo de la sociedad LM)	188.796	0	0
Depósitos, cuentas financieras y fondos de inversión	267.396	562.837	339.356
Vehículos	66.923	0	0
Obras de arte	0	5.503.789	0
<b>Total</b>	<b>4.188.333</b>	<b>6.066.627</b>	<b>339.356</b>

Las obras de arte consideradas en las por la Inspección incluyen las siguientes:

Obras de arte	2016	2017
Valoración JK	6.191.158	0
Colección privada	0	5.441.590
Obras 2015	169.274	169.274
Obras 2016	156.027	156.027
Ventas 2016	(119.269)	(119.269)
Obras 2017	0	50.420

Síguenos en...



Ventas 2017	0	(194.254)
Total	6.397.191	5.503.789

Respecto de estas obras de arte, señala la Inspección lo siguiente:

**En cuanto a esta colección se refiere, debe aquilatarse el hecho de que no fuera declarada su adquisición mortis causa ante la Administración tributaria de ... COMUNIDAD\_AUT\_1 la competente, dado que la residencia fiscal en 2014 del Sr. Dmv se hallaba indiscutidamente en MUNICIPIO\_1 (CIUDAD\_2)-, y que la interesada tampoco tuviera a bien declararla en su Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a ese mismo ejercicio 2014.**

**Por otro lado, aun aceptando el valor que le atribuye la tasación que encargó, no deja de causar asombro que un conjunto de bienes de tan precioso valor (6.526.100,00 euros) no haya sido objeto de ningún seguro contra robo o daños, en el que sin duda figuraría una tasación cabalmente más ajustada a mercado. Máxime, cuando el piso de DOMICILIO\_1 está un 80% de los días del año cerrado (pues se ha acreditado que en el mejor de los casos la interesada no permanece más del 20% del tiempo en PAÍS\_UE\_1, ni se tiene noticia de que tenga familia o lo haya subarrendado), y aún más todavía cuando esa misma persona mantiene 7 contratos de seguro en España. Esta llamativa omisión resulta más incomprensible si cabe, cuando se contrasta con el hecho de haber sido víctima previamente (en 2010) de al menos un robo de una pieza de la colección, y con el de haber contratado (2019) un sistema de seguridad y tele-vigilancia para ese mismo apartamento de CIUDAD\_UE\_1 donde dice se encuentran todas las obras. Circunstancias ambas que, debe señalarse, no se compadecen con las consideraciones que sobre este particular efectúa el experto Sr.... en el documento aportado y que se han resumido más arriba. A mayor abundamiento, consta en el expediente un contrato de seguro a todo riesgo sobre 79 objetos a nombre de TW, ... para una exposición en CIUDAD\_UE\_2 en ... de 2014.**

**Destaca asimismo que el perito haya creído oportuno puntualizar en su escrito que había examinado "la mayor parte" de la colección, sin precisar en ningún momento qué piezas vio y cuáles no, lo que además obliga a preguntarse el porqué de no haberla visto toda: ¿no estaba en CIUDAD\_UE\_1? En este mismo sentido, es obvio que la condición de bienes muebles de tales objetos de arte los hace, per se, de fácil traslado y deslocalización, de suerte que su permanencia en PAÍS\_UE\_1 en los años 2016 y 2017 pues de eso se trata- tan sólo se ve respaldada por la palabra de la Sra. Bts, naturalmente interesada en sostener esta posición. Más todavía, esa misma cualidad de muebles impone la apreciación de que el enraizamiento en PAÍS\_UE\_1 de su titular es necesariamente más endeble, de menor entidad, en tanto en cuanto el núcleo de sus intereses económicos en este país depende cuasi en exclusiva de la ubicación de tales piezas en CIUDAD\_UE\_1. En efecto, como se ha dicho, la Sra. Bts carece en territorio PAÍS\_UE\_1 de fuentes de renta recurrentes, dado que no tiene allí patrimonio inmobiliario ni mobiliario (al margen de la colección y de los saldos de cuatro cuentas bancarias), no desarrolla ninguna actividad económica de forma directa ni tampoco participa en ninguna sociedad mercantil (pues TW, ... cesó en sus actividades el ... de 2016). No es controvertido, en este orden de cosas, que el que ejercía la actividad de comercio de obras de arte era su marido el Sr. Dmv, quien hasta su muerte fue por demás residente fiscal en España (igual que la interesada). Tal actividad, así ha quedado acreditado en el procedimiento, la realizaba en diversos lugares del mundo CIUDAD\_NO\_UE\_1, CIUDAD\_NO\_UE\_2 ...), pero es en MUNICIPIO\_1 donde tenía su centro de operaciones. Y que la interesada no desarrolla la actividad de marchantaje en 2016 y 2017 es algo que ella misma admite: Tal como declara ante la Hacienda PAÍS\_UE\_1, las adquisiciones y enajenaciones de piezas de arte étnico no constituyen ninguna actividad económica, sino la "gestión normal de un patrimonio privado consistente en bienes muebles", razón por la que se dejaron exentos de tributación los resultados obtenidos en las ventas concertadas (16 en 2 años).**

Todo lo anterior lleva a la Inspección a concluir que la reclamante tiene el centro o núcleo principal de sus intereses económicos en España, lugar donde se ubica el patrimonio cuya explotación le procura rentas, en desarrollo de las actividades de arrendamiento inmobiliario y de hostelería y donde está presente significativamente más tiempo que en PAÍS\_UE\_1. Incluso si se analiza desde un punto de vista estrictamente cuantitativo, a la luz de las inversiones y las rentas, se observa que los intereses económicos en España resultan superiores a los de PAÍS\_UE\_1 y al resto del Mundo, en ambos ejercicios.

**En tanto que la interesada acreditó su condición de residente fiscal en PAÍS\_UE\_1 en los ejercicios 2016 y 2017 de acuerdo con la legislación interna de aquel país, al aportar un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes en el sentido definido en el CDI, la oficina gestora acude a los criterios dirimientes previstos en el artículo ... del CDI y resuelve el conflicto de residencia a favor de España:**

1.- La contribuyente tuvo a su disposición una vivienda permanente tanto en España como en PAÍS\_UE\_1.

En PAÍS\_UE\_1 dispuso del mencionado apartamento arrendado en DOMICILIO\_1, de CIUDAD\_UE\_1.

En España, además de los inmuebles de su propiedad (en especial, el de CALLE\_1 en MUNICIPIO\_1, y los de CALLE\_5 o CALLE\_3, ambos en MUNICIPIO\_2), dispuso de dos inmuebles en alquiler en

MUNICIPIO\_2, que la contribuyente ocultó a la Inspección "porque no consideraron que estuvieran a su disposición".

Se ha reconocido que las reformas interiores del inmueble de CALLE\_3 de MUNICIPIO\_2 terminaron a mediados de 2017, con lo que pudo permanecer en dicha vivienda desde la finalización del contrato de arrendamiento de CALLE\_6. Además, en el propio contrato de arrendamiento de este inmueble, la contribuyente manifestó abiertamente que "se obliga a utilizar el inmueble arrendado como vivienda temporal, por motivo de las obras que la arrendataria está realizando en su vivienda habitual, sita en CALLE\_3, de MUNICIPIO\_2".

## 2.- El centro de intereses vitales se sitúa en España

Los intereses vitales en PAÍS\_UE\_1 se limitan a su relación con el mundo del arte ... (y a una tributación más favorable para las ganancias de capital). El distrito de ... de CIUDAD\_UE\_1 es conocido por concentrar a coleccionistas, galeristas y anticuarios. El hecho de que el Sr. **Dmv** fuera un reconocido marchante de arte justifica que el matrimonio tuviera alquilado un apartamento en DOMICILIO\_1. No obstante, sin negar que la Sra. **Bts** tenga vínculos con PAÍS\_UE\_1 ni sus estancias temporales en territorio PAÍS\_UE\_1, es claro que esos vínculos son significativamente menos intensos que los que la contribuyente mantiene con España y no justifican que sea PAÍS\_UE\_1 y no España la jurisdicción con potestad para gravar la renta mundial de la Sra. **Bts**.

## 3.- La contribuyente vive habitualmente en España.

El tercer criterio también sitúa de forma clara la residencia de la interesada en España, en la medida en que pasa casi la mitad del año en España (175 días en 2016 y 175 días en 2017 según ella misma admite) y tan sólo un 20% (2016) y un 17% (2017) en PAÍS\_UE\_1, esto es, 73 y 63 días respectivamente (ella admite que han sido 88 y 65 días), lo que implica en cualquier caso que ha pasado más días en el resto del mundo (excluida España) que en PAÍS\_UE\_1. El tipo de consumos que aparece reflejado en las tarjetas de crédito utilizadas en uno y otro país también evidencian su vida habitual en España.

### **5.3. Alegaciones de la interesada en la presente reclamación**

En la presente reclamación la interesada sostiene que su centro de intereses económicos se sitúa en PAÍS\_UE\_1.

#### Comienza argumentando que el patrimonio que posee en España tiene origen PAÍS\_UE\_1.

Afirma que desde el año 2012 su marido y ella venían residiendo a caballo entre PAÍS\_UE\_1 y España y que paulatinamente fueron pasando más tiempo allí con vistas a la jubilación. Tras el fallecimiento del marido en 2014 ella traslada su residencia habitual a PAÍS\_UE\_1 "para intentar continuar con la actividad del Sr. **Dmv**" a través de la sociedad PAÍS\_UE\_1 TW, .... No consigue continuarla, por lo que inició los trámites para liquidar la sociedad, la cual fue efectivamente liquidada y disuelta en 2016.

Señala que fruto de la liquidación de la sociedad TW, ..., y de la transmisión de determinadas obras de arte a través de la casa de subastas JK, domiciliada en CIUDAD\_NO\_UE\_2, obtuvo las cantidades que, en gran parte, fueron posteriormente empleados en las adquisiciones de bienes inmuebles en España.

Por ello concluye que existe un "vínculo consecutivo indisoluble" entre la generación de rentas derivadas de la actividad de marchantaje de arte del difunto marido, la disolución de la sociedad PAÍS\_UE\_1 (liquidada en 2016) y la adquisición posterior del patrimonio inmobiliario en España y que los fondos proceden íntegramente de una actividad previa llevada a cabo en el extranjero, sin conexión con España.

Invoca la Resolución del TEAC de 19-12-2022 (RG 00/04837/2019) para defender que, aplicando un "criterio cualitativo", el centro de intereses económicos debe situarse en PAÍS\_UE\_1 aunque el patrimonio en España fuera "ligeramente superior" al patrimonio en PAÍS\_UE\_1 -extremo que la contribuyente niega-, porque la fuente es exclusivamente PAÍS\_UE\_1.

#### Discute la valoración de su patrimonio que realiza la Inspección.

- Cifra el valor total de las obras de arte situadas en PAÍS\_UE\_1 en 7.199.454,93 euros (2016) y 6.542.247,02 euros (2017).

Incluye en este cómputo (detallado en el archivo "HH intereses económicos"):

- Las obras heredadas del marido, valoradas por JK (reconocida empresa dedicada al sector del arte desde 198..), cuyo valor fue determinado en un peritaje realizado en 2016 y que sería de 6.526.100 ..., excluyendo la (...) vendida en 2015, esto es, de 6.496.459,58 euros, a tipo de cambio del BOE de 31.12.2016 y de 5.839.251,67 euros a 31-12-2017.
- Las adquiridas por ella en 2015-2017: en 2015 6 obras por un valor de 169.274,19 euros, en 2016 4 obras por un valor de 156.027,89 euros y en 2017 una obra por un valor de 50.420,17 euros.
- Y una serie de obras que no aparecen en el inventario, pero forman parte del mobiliario de la interesada "y aparecen en las fotografías aportadas en sede de este procedimiento", algunas de las cuales forman parte de su haber desde hace más de 20 años, que alcanzan los 682.407,12 euros.

Síguenos en...



- Las deudas que tiene en España hacen que su patrimonio neto en España sea inferior al calculado por la Inspección.

Considera que el vínculo económico con un país no puede determinarse atendiendo al valor aislado de los bienes, sino que debe tener en cuenta las deudas. De lo contrario no se valora de forma real el patrimonio.

En concreto, pide deducir del valor del patrimonio calculado por la Inspección la hipoteca que grava el inmueble de CALLE\_1 y que afecta a este hasta su venta (de 620.000 euros), así como el pago a cuenta de 1.000.000 euros recibido de la compradora de la casa, que califica como deuda del vendedor ex art. 8.Dos de la Ley 19/1991 del IP (venta con reserva de dominio).

Con ello, el patrimonio en España en 2016 debería reducirse en la cantidad que computa como deuda de la Sra. **Bts**, quedando esta (según los cálculos de la Administración) en 5.998.690,7 euros en 2016.

Considera que, de no hacerlo, se computan doblemente los bienes pues con el pago de 1.000.000 euros adquiere un Fondo de Inversión de 600.000 euros que también se considera.

- Señala que el valor de su patrimonio en España se ha reducido de 2016 a 2017, en parte como consecuencia de las pérdidas derivadas de sus actividades en España.

Prueba de ello son los resultados consolidados de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles llevada a cabo en sede de persona física por la Sra. **Bts** en 2016, así como de los arrojados por las cuentas de pérdidas y ganancias de las sociedades españolas **NP SL** y **LM**, S.L.. En 2016 alquiló personalmente los inmuebles con un rendimiento neto de 54.569,73 euros, y la sociedad **LM** arrojó un resultado negativo de 9\*.\*\*\*,\*\* euros. Mientras que en 2017 la sociedad **NP SL** arrojó un resultado negativo de 7\*.\*\*\*,\*\* euros y la sociedad **LM**, positivo de 4\*.\*\*\*,\*\* euros. De ello resultan pérdidas en 2016 de 38.183,09 euros en 2016 y de 33.451,33 euros en 2017.

La Inspección no admite la deducibilidad de determinados gastos a efectos de calcular el rendimiento del capital inmobiliario que obtiene personalmente en 2016, por lo que considera rentas superiores a las reales.

- De todo lo anterior resulta un patrimonio en PAÍS\_UE\_1 superior al situado en España en ambos ejercicios:

- Patrimonio en PAÍS\_UE\_1: 7.186.240 euros en 2016 y a 7.241.634 euros en 2017.
- Patrimonio en España: 5.706.596,34 euros en 2016 y 4.400.685,21 euros en 2017.
- Patrimonio en PAÍS\_NO\_UE\_2: 8852.311,67 euros en 2016 y 339.356 euros en 2017.

- Respecto al lugar desde el que se gestiona la sociedad española **NP SL**, constituida en ... de 2017, se indica lo siguiente: "*la gestión activa de la actividad de la sociedad la desarrollaba desde PAÍS\_UE\_1. Cabe destacar que, al contrario de lo que estipula la Inspección, la gestión y el día a día de la empresa era desarrollado por **Oml** (que gestionaba diverso inmueble para vecinos de la zona, incluyéndolos en páginas web) y **Ekb**, esta última trabajadora a tiempo completo de la Sra. **Bts**". La misma Administración, en la página 60 del Acuerdo de Liquidación, establece que los inmuebles son gestionados por despachos como **BB**, **TT**, **HH**, todos ellos con amplio recorrido de asesoramiento a No-residentes en España. Tampoco se mencionan a los trabajadores que desarrollaban la actividad del alquiler, como **Ekb**.*

- Finalmente discute la valoración de los vehículos, indicando que el VEHÍCULO\_2 nunca ha sido de su propiedad, sino que estaba en modalidad de renting.

Finalmente, en relación con la aplicación de los criterios dirimientes del CDI, señala que la administración elude elementos básicos que determinan que el centro de intereses vitales está en PAÍS\_UE\_1, así:

- *La totalidad de amistades de la Sra. **Bts**, la cercanía con su familia en PAÍS\_NO\_UE\_2 y la multitud de conexiones internacionales.*

- *La Sra. **Bts** ha vivido en PAÍS\_NO\_UE\_2 (donde es nacional), en PAÍS\_NO\_UE\_3, en PAÍS\_NO\_UE\_1 y en PAÍS\_UE\_3.*

- Y el hecho de que alquilara en el primer semestre de 2016 y vendiera después la casa familiar (a final del 2016, pactando la entrega en ... de 2017), la vivienda de C/ CALLE\_1 (MUNICIPIO\_1, ...), en la que había hecho su vida conyugal, y se marchara de la zona. Considera relevante esta venta a estos efectos.

#### **5.4. Resolución de las pretensiones**

Pues bien, para dar contestación a esta cuestión debemos comenzar por constatar que, al regular la vinculación al territorio español por motivos económicos, el artículo 9.1.b) de la LIRPF no define qué se entiende por "núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta".

El Tribunal Supremo ha interpretado este concepto en la reciente Sentencia de 8 de julio de 2024 (recurso núm. 1909/2023), en el que se planteaba como cuestión que presenta interés casacional la siguiente:

*"Precisar si la expresión "núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio prima el hecho de que el interesado tenga*

Síguenos en...



en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, aun cuando sus ingresos procedan en mayor medida de otros países."

Estableciendo como doctrina la siguiente:

*"La expresión "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, debe interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio es preciso atender al conjunto de actividades e intereses económicos del interesado, por lo que deberá ponderarse, además del lugar de obtención de sus rentas, la localización de su patrimonio inmobiliario y mobiliario, así como aquel lugar desde donde se realiza la administración y gestión del mismo, así como cualquier otro vínculo que resulten relevante para localizar el núcleo de sus actividades e intereses económicos."*

Esta interpretación ha sido reiterada en la STS de 09-07-2024 (rec. cas. 1913/2023) y en la STS de 22-07-2024 (rec. cas. 2613/2023) y coincide esencialmente con la que venía realizando este TEAC.

Así, en la Resolución de 22 de febrero de 2021 (R.G. 00/2008/2019) argumentábamos que el precepto nos conduce a "las actividades o intereses económicos", por lo que, además de atender a la ubicación de las diferentes modalidades de renta obtenidas por el contribuyente, deben tenerse en cuenta otros criterios, como la localización del patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, bien a través de los ingresos, bien de los gastos, y el lugar de gestión de rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas.

En Resolución de 24 de mayo de 2022 (R.G. 00/01527/2019), ratificábamos ese criterio, añadiendo en su apoyo lo concluido por la Sentencia de 10 de noviembre de 2021, de la Audiencia Nacional (recurso núm. 3/2018), que adopta la postura ecléctica que considera que para determinar la localización del núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos se han de tomar en consideración todos los criterios objetivos que permitan determinarla, es decir tanto el lugar donde se ha obtenido el mayor volumen de rentas como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, todo ello analizando en cada caso las pruebas existentes.

Las alegaciones que hace la interesada en la presente reclamación en relación con esta cuestión, acabadas de reproducir, son muy similares a las que ya efectuó ante el Inspector Jefe. Este da una oportuna y detallada contestación a las mismas, que resulta relevante reproducir en este punto:

*"En cuanto al centro de intereses económicos, reitera las alegaciones ya articuladas acerca de este extremo, por lo que se asume la respuesta del actuario. A juicio de la parte, las inversiones y fuentes de renta principales durante el 2016 y 2017 fueron mayoritariamente en PAÍS\_UE\_1, "fruto de la actividad de marchantaje de arte del difunto marido de la Sra. Bts, así como de la disolución de la sociedad PAÍS\_UE\_1".*

***Es obvio que la actividad de marchantaje de arte, que dice ser generadora de los ingresos, era desarrollada por el cónyuge de la obligada hasta su muerte en 2014, no por la propia obligada, por lo que no es preciso extenderse en mayores consideraciones. Y de la liquidación de TW, disuelta en .../.../2016, no pueden proceder sus ingresos, ya que la cuota de liquidación fue exigua.***

***Los ingresos proceden de la enajenación de obras de arte que formalmente no eran propiedad de la sociedad, sino la colección privada de su cónyuge. Y son parte de estas obras las que liquida, obteniendo unos ingresos, que como bien dice el propio representante, se invierten en la adquisición de inmuebles en España. Pues bien, esa es justamente una prueba de que se ha procedido a liquidar los activos o inversiones en PAÍS\_UE\_1 (que no son directamente propias sino heredadas de su marido) para invertir los fondos así obtenidos en elementos patrimoniales en España, además inmobiliarios, que no pueden trasladarse y que arraigan al sujeto con mayor intensidad que los bienes muebles. Inmuebles que en 2017 aportará a una sociedad española, para realizar la actividad de arrendamiento a la que los afecta. Sin olvidar tampoco que las inversiones de 2016 y 2017 se materializan en aquellos bienes propios de su especialidad profesional.***

***En definitiva, se observa que lo que ha hecho la Sra. Bts con esta operativa ha sido reducir sus vínculos con PAÍS\_UE\_1, y, correlativamente, mantenerlos cuando no incrementarlos con España. Por otra parte, la conexión ("vínculo consecutivo indisociable", le denomina) entre la generación de rentas en PAÍS\_UE\_1 por el Sr. Dmv y la disolución de la sociedad PAÍS\_UE\_1 con la adquisición posterior de patrimonio en España no puede ser determinante de la ubicación del centro de intereses en PAÍS\_UE\_1, pues eso implicaría una suerte de perpetuación del lugar de residencia al de origen de los fondos empleados para adquirir el patrimonio (radique éste donde radique), lo que como es obvio no puede ser admitido, dado que lo que se trata de dilucidar aquí es la residencia de la Sra. Bts en 2016 y 2017. Que los rendimientos procedan de años anteriores, de una persona distinta, y se hubieran generado en PAÍS\_UE\_1, no obliga de ninguna manera a considerar de forma indefectible que el centro de intereses actual continúe siendo PAÍS\_UE\_1 (en tal caso, ¿hasta cuándo?). Y también debe considerarse, por añadidura, que la pieza más importante de la colección, con la que financió la compra de los inmuebles, fuera precisamente adquirida en España.***

***Se alega asimismo que desde el punto de vista cuantitativo es PAÍS\_UE\_1 el país donde radica el mayor valor de su patrimonio. Al respecto, ya se ha expuesto que los vínculos económicos que permiten la identificación del centro de intereses económico no pueden determinarse pura y***

Síguenos en...



*exclusivamente mediante la sola cuantificación del valor del patrimonio existente en uno y otro país, sino que hay que atender también al importe de las rentas obtenidas, y a un aspecto cualitativo, que atiende a la entidad de los bienes en relación con el perfil del contribuyente, y, desde luego, no dejar a su arbitrio la acreditación de la residencia por la ubicación física de unos activos fácilmente deslocalizables, tal como expresan las Sentencias del Tribunal Supremo de 15/12/2005 y 04/07/2006 (se transcriben en el fundamento de derecho segundo del acta). Cabe insistir aquí en el hecho de que no sólo es su localización que no ha sido acreditada: tampoco se conoce el número de obras que integran la colección, ni su identificación, ni su valor. En efecto, tan sólo se cuenta con las manifestaciones de la interesada y con un inventario y valoración por encargo de una serie de obras de las que no sabemos siquiera si son suyas, que realiza una reserva expresa sobre “las atribuciones de autoría y las valoraciones”, al avisar que “son sólo cuestiones de opinión y no deben ser tomadas como prueba de autenticidad o de comerciabilidad”.*

*Señala el escrito de la interesada que la gestión de la actividad de NP, SL se realiza desde PAÍS\_UE\_1, pero esta afirmación ni se justifica ni existe el menor indicio de su verosimilitud. No es razonable, desde luego, que una actividad de arrendamiento de inmuebles sitios en España se dirija desde PAÍS\_UE\_1, si la titular permanece en España casi la mitad de cada año y en PAÍS\_UE\_1 sólo un máximo del 20% de los días, tal como se ha acreditado y no es discutido por la interesada (más allá de la discrepancia sobre dos o tres días). Además, no es baladí que los gestores de la contribuyente hayan sido siempre con toda lógica profesionales radicados en España (en MUNICIPIO\_2, CIUDAD\_2 o CIUDAD\_1). De hecho, como recuerda el acta, en la primera comparecencia se personó ante la Inspección el Sr. Msp, quien había organizado la gestión de los inmuebles sitios en MUNICIPIO\_2 (donde se encuentra su gestoría), e ideado su aportación a NP, SL.*

*Se esgrime también que el patrimonio en España estaría “involucionando”, extraña afirmación cuando lo cierto es que las inversiones de la interesada en el período comprobado se efectúan invariablemente en territorio español, en forma de inmuebles, y que parte de esos fondos procede precisamente de la liquidación parcial del patrimonio PAÍS\_UE\_1 que había amasado su marido con su actividad (no ella). Inmuebles que, como señala oportunamente el acta, los destina a una actividad de arrendamiento, es decir, para la generación de rendimientos fundados, con los que podrá en su caso aumentar su patrimonio. Por otra parte, que en 2017 año de inicio de sus actividades, la sociedad presente un resultado negativo, al margen de ser una circunstancia sólita, obedece a un conjunto de factores, como el no hallarse todos los inmuebles en condiciones de pleno funcionamiento, por requerir reformas y mejoras (las cuales, a mayor abundamiento, constituyen mayor valor de las inversiones en España).*

*Otra inversión de nuevo cuño en España de la interesada es la creación de la sociedad LM, dedicada a la restauración. Que no genere beneficios al comienzo de sus actividades es, como se acaba de decir, habitual, y en ningún caso desvirtúa la realidad de que se ejerce una nueva actividad económica en España, ni desvalora la inversión asociada.*

*Sobre la colección de arte y su valoración, poco cabe añadir a las consideraciones efectuadas tanto en el acta como en apartados precedentes de este acuerdo de liquidación: baste insistir en que se trata de un peritaje a instancia de parte, no oficial, y que la propia empresa JK advierte expresamente que “las atribuciones de autoría y las valoraciones son solo cuestiones de opinión y no han de ser tomadas como prueba de autenticidad o de comerciabilidad”. La muy sorprendente ausencia de seguro sobre unas piezas de valor que se dice superior a 6 millones de euros y, con ello, de su correspondiente tasación, así como la falta de todo sistema de seguridad (hasta el año 2019) en un piso que cuatro quintas partes del año permanece vacío, tampoco son cuestiones que puedan ser negligidas.*

*Cuestiona también la negativa a deducir determinados gastos de la casa de la c/ CALLE\_1, de MUNICIPIO\_1, en un tiempo en que no generó rendimientos. Al respecto, la deducibilidad de tales gastos sólo se produce, precisamente debido a la necesaria correlación de los gastos con los ingresos, respecto a la parte del período impositivo en que la vivienda se encuentre alquilada. En la Sentencia del Tribunal Supremo nº 1130/2021, de 15 de septiembre de 2021, se fija como doctrina legal que: “según el art. 23.1 Ley IRPF, los gastos asociados a los bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda”.*

*La interesada discute la valoración de esta misma finca de MUNICIPIO\_1, ya que según afirma literalmente, “declaró en 2015 el valor de mercado (con arreglo a la ley ISD) del inmueble, es decir, 2.\*\*\*.\*\*\* euros”.*

*Esta afirmación se ha revelado incierta, puesto que no hubo tal declaración, como viene a admitir el propio escrito de alegaciones, aunque lo considere “un mero error formal”, y destaca que “en el ánimo de esta parte” estaba declarar ese valor. Resulta francamente difícil de aceptar, sin más, que la no presentación ante la Administración de una declaración (y por añadidura, con este contenido) pueda obedecer a un simple “error formal”. Máxime, cuando en la declaración complementaria que sí se presentó en 2017 el valor consignado siguió siendo el inicial. A ello arguye la interesada que incurrió de nuevo en un error, lo que*

vendría a completar una auténtica calamidad, pero que en cualquier caso carece de todo sustento probatorio.

(...)

Por último, se insiste en la valoración de los vehículos, para lo que aporta finalmente dos documentos relativos al VEHÍCULO\_1 y al VEHÍCULO\_2. En cuanto al primero, es una factura privada de venta a la Sra. **Bts** fechada el ... de 2014 por el precio alegado de 12.600 ..., para un vehículo de 198.. identificado por el número de chasis y de matrícula. Factura que carece de membrete, firma o sello, además de no tener numeración ni identificativos a nivel fiscal, ni tampoco ningún justificante de su abono. Se trata de un vehículo clásico, que en la fecha de su adquisición por la interesada se hallaba a un año de poder ser catalogado registrado como histórico, al amparo del RD 1247/1995, de 14 de julio. Dichas circunstancias, unidas al relativamente escaso número de kilómetros recorridos cuando lo adquirió (101.423, según se indica en la propia factura), determinan que su valor sea claramente superior al precio consignado, y por tanto se mantiene el resultante de la aplicación de las tablas.

Por lo que se refiere al segundo, se trata de una carta de la entidad financiera vinculada a la marca automovilística, en la que se presentan como "gestores financieros de la adquisición de su vehículo", para a continuación señalar "los datos más importantes del crédito que acaba de suscribir". No hay pues ninguna mención a ningún renting, sino a una compraventa financiada."

Compartimos las conclusiones que alcanza la Inspección.

De acuerdo con la jurisprudencia y doctrina reproducidas, en la determinación del lugar donde se encuentra el centro de intereses económicos de la contribuyente debe atenderse y ponderarse al conjunto de actividades e intereses de la interesada. Pues bien, el relato de la propia reclamante, unido a los hechos puestos de manifiesto por la Inspección, evidencian que el conjunto de las mismas se encontraba en España en los ejercicios 2016 y 2017.

El matrimonio venía residiendo en España desde antiguo. A pesar de que la contribuyente asocia la actividad de marchante de arte de su difunto marido únicamente a PAÍS\_UE\_1, las pruebas recabadas por la Inspección reflejan que la misma tenía un marcado carácter internacional y que se desarrollaba desde España (CIUDAD\_2) -donde residió habitualmente el matrimonio durante más de una década- y en lugares como CIUDAD\_NO\_UE\_2 o CIUDAD\_NO\_UE\_1. Valga de ejemplo que la pieza más importante de la herencia dejada por el difunto (la figura que la Sra. **Bts** vendió en 2015 por (...) millones), se había adquirido por el Sr. **Dmv** en CIUDAD\_1.

La reclamante indica que quiso continuar con la actividad de marchante de arte en 2014 y 2015, sin lograrlo, por lo que en enero de 2016 disuelve la sociedad PAÍS\_UE\_1 y efectúa determinadas ventas, precisamente, en una casa subasta de CIUDAD\_NO\_UE\_2. Esto refuerza el marcado carácter internacional de la actividad que desarrollaba el marido. También permite concluir que la reclamante no desarrollaba actividad económica alguna en PAÍS\_UE\_1 en los ejercicios 2016 y 2017.

Con las cantidades obtenidas por las ventas realiza importantes inversiones en España en los años 2015 y 2016: compra inmuebles con la finalidad de dedicarlos al arrendamiento (turístico o de locales), que termina aportando a una sociedad de la que socia al 100% y administradora, en la que contrata personal; y emprende un negocio de restauración invirtiendo en el mismo 500.000 euros en los años 2016 y 2017 (préstamos personales concedidos por la contribuyente a la sociedad). Constituye una tercera empresa junto con otro socio, si bien transmite sus participaciones al poco tiempo.

El patrimonio generador de rentas se encuentra, por tanto, esencialmente en España, donde percibe importantes rentas derivadas del alquiler de los inmuebles. El hecho de que las sociedades (la inmobiliaria y la de hostelería) arrojen pérdidas contables en el primer año tras su constitución (los ingresos de la explotación sí son positivos), en nada altera su importancia como intereses económicos centrales de la interesada y resulta normal en el desarrollo de actividades económicas.

Es claro también que la gestión de estas actividades se desarrolla desde España.

La contribuyente centra sus alegaciones en discutir las valoraciones hechas por la Inspección del patrimonio sito en España y del sito en PAÍS\_UE\_1. No obstante, el alcance de esta discusión es limitado atendiendo a las circunstancias que nos ocupan.

En PAÍS\_UE\_1 tan solo mantiene las obras de arte heredadas y no transmitidas, cuyo valor, titularidad y localización es altamente incierto.

La Inspección, a pesar de ello y entendemos que por prudencia, acepta que las obras del inventario realizado por la galería JK el ...-...-2016 están situadas en PAÍS\_UE\_1 que valora las piezas examinadas en 6.526.1000 ... (excluyendo la pieza valorada en (...) vendida por la contribuyente en 2015), y tiene en cuenta este valor al realizar los cálculos reproducidos, y ello a pesar de que considera que no existe constancia fehaciente del número ni de la identidad de las obras que integran la colección que heredó, ni tampoco de la existencia ni de la localización concreta de tales piezas en los años 2016 y 2017. Además, considera las compras acreditadas en los ejercicios 2015 a 2017.

Síguenos en...



La colección no está asegurada contra robo ni daños y no fue declarada por la interesada en las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre Sucesiones de 2014 (año en el que todavía declaraba como residente en España), ni tampoco en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La reclamante cita, entendiéndolo que le favorece, nuestra resolución de 00/04837/2019 de 19/12/2022, en la que establecíamos como criterio lo siguiente:

*"En la determinación del lugar donde radica "el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta", no debe atenderse exclusivamente a la cuantía del patrimonio (criterio cuantitativo), sino que también resulta relevante la concreta composición del mismo (criterio cualitativo), en particular cuando la diferencia cuantitativa entre el patrimonio situado en el otro país y el situado en España es reducida.*

*En este sentido, el Tribunal Supremo ha manifestado en su Sentencia de 4 de julio de 2006 (recurso núm. 3400/2001), que: "...; "la mera titularidad de acciones" no puede equipararse, como sugiere el recurrente, a las "actividades" empresariales y profesionales e "intereses" económicos que son los únicos conceptos que en el precepto invocado se contemplan."*

*A partir de aquí, podría argumentarse que tienen más peso las rentas y patrimonios "activos" que la mera titularidad de inversiones financieras, porque suponen una conexión mucho más intensa y estable con un territorio, y argumentar que aunque cuantitativamente hay más en el otro país (y no por mucho), cualitativamente es más relevante el que hay en España que, además es la fuente originaria también del patrimonio finalmente situado fuera.*

*En el caso concreto debe tenerse en cuenta que los activos situados en España son inmuebles, unas 600 fincas registrales, y están afectos al desarrollo de una actividad económica realizada y gestionada en España (indirectamente, a través de varias sociedades) que el reclamante ha venido desarrollando desde hace décadas, siendo esta actividad la fuente originaria, permanente y estable de los recursos acumulados."*

No obstante, a pesar de que coincidimos con la interesada en que las conclusiones que alcanzábamos en esa resolución son plenamente aplicables al caso que nos ocupa, interpretamos su incidencia de forma radicalmente distinta.

Este criterio nos lleva a situar el centro de intereses económicos de la interesada en España, indubitadamente. Y es que frente a las importantes inversiones en bienes productivos realizadas en España, en PAÍS\_UE\_1 tan solo mantiene un patrimonio mobiliario heredado que no explota (según sus propias manifestaciones y declaraciones presentadas ante las autoridades PAÍS\_UE\_1), cuya titularidad en las fechas que nos ocupan y cuya valoración, insistimos, es altamente incierta: no se ha declarado a efectos de Impuesto alguno por la interesada ni se encuentra asegurado.

El mero mantenimiento de obras de arte en un apartamento genera un arraigo con el país muy inferior al de los inmuebles afectos a actividades económicas y al desarrollo de actividades empresariales de hostelería. Por tanto, aun cuando se considerase que el valor de las obras de arte allí situadas fuera superior al considerado por la Inspección -como alega la reclamante, sin probarlo de modo alguno, limitándose a reproducir alegaciones ya efectuadas ante la Inspección-, el patrimonio situado en España es mucho más relevante cualitativamente.

Y, en todo caso, al análisis puramente patrimonial debe sumarse el análisis del lugar donde se encuentran las fuentes de renta y del lugar desde el cual se realiza la gestión de las actividades y desde el que se administra el patrimonio, todo lo cual nos sitúa en España, donde también se manifiesta la capacidad económica de la contribuyente de una forma abrumadoramente mayor.

En el ámbito de la residencia fiscal los elementos patrimoniales titularidad del contribuyente no se valoran y cuantifican a efectos de determinar la base imponible del impuesto (ni del IRPF ni del IRNR), sino a efectos de determinar "el núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos", en el marco de un análisis conjunto del caso concreto que abarca también otros criterios, por lo que consideramos acertado el proceder de la Inspección a la hora de valorar los distintos elementos, incluyendo las deudas en tanto que reflejan a su vez otro vínculo económico. Lo relevante es la valoración conjunta de todos los vínculos económicos.

**La valoración conjunta de los antecedentes expuestos nos lleva a afirmar indubitadamente que la reclamante tiene en España "el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos", por lo que es residente fiscal en España según el artículo 9.1.b) LIRPF.** Por tanto, se confirma el criterio de la AT sobre la concurrencia de los requisitos legales para afirmar que el reclamante era residente en España durante los ejercicios analizados.

En tanto que la interesada acreditó su condición de residente fiscal en PAÍS\_UE\_1 en los ejercicios 2016 y 2017, al aportar un certificado de residencia fiscal emitido a efectos del CDI hispano-PAÍS\_UE\_1, la oficina gestora acude a los criterios dirimientes previstos en el artículo ... del CDI. Resuelve el conflicto de residencia a favor de España, conclusión esta que también compartimos.

Ha quedado acreditado que la reclamante tiene una vivienda permanente a su disposición en ambos países, por lo que el conflicto de residencia debe resolverse atendiendo al siguiente criterio dirimente, a favor del lugar en que se sitúe el centro de intereses vitales.

Síguenos en...



El concepto de "centro de intereses vitales" recogido en el Convenio es más amplio que el "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" a que alude la legislación interna española, artículo 9.1.b) LIRPF, para determinar la residencia habitual en territorio español, dado que no solo atiende a las relaciones económicas sino también a las relaciones personales -"relaciones personales y económicas más estrechas"- (STS 12-06-2023, recurso 915/2022). Su determinación requiere considerar en su conjunto las relaciones económicas y las relaciones personales del contribuyente.

En el Comentario 15 al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (MOCDE) se recoge lo siguiente:

*"15. Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, será necesario considerar los hechos para determinar con cuál de los dos Estados tiene relaciones personales y económicas más estrechas. A tal fin, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir especial atención. Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado."*

En efecto, si bien la reclamante se asegura de permanecer en España menos de 183 días al año en los periodos comprobados, lo cierto es que ella misma admite su permanencia durante 175 días cada año y, si bien transmite la que fue su vivienda conyugal, adquiere muchas otras en CIUDAD\_1 y MUNICIPIO\_2, manteniendo de este modo su vinculación con España (en PAÍS\_UE\_1 no tiene ni una vivienda en propiedad), y decide localizar en España su patrimonio generador de renta, emprendiendo nuevas actividades empresariales mediante la creación de sociedades en nuestro país.

Además, se conocen algunas relaciones personales en España de la interesada, descritas por la Inspección.

Nada se conoce sobre sus relaciones en PAÍS\_UE\_1. Resulta concluyente en este sentido que, ni siquiera en su escrito de alegaciones, refiere relaciones en aquél país. Así, se limita a señalar: "La totalidad de amistades de la Sra. **Bts**, la cercanía con su familia en PAÍS\_NO\_UE\_2 y la multitud de conexiones internacionales", que "La Sra. **Bts**, ha vivido en PAÍS\_NO\_UE\_2 (donde es nacional), en PAÍS\_NO\_UE\_3, en PAÍS\_NO\_UE\_1 y en PAÍS\_UE\_3", que "tras el fallecimiento de su marido, pasó periodos de tiempo viajando. Especialmente, a PAÍS\_NO\_UE\_1, país en el que reside su hermano".

Por tanto, es claro que este segundo criterio dirimente resuelve el conflicto a favor de España.

Finalmente, como bien indica la Inspección, la reclamante vive habitualmente en España en el sentido establecido en el CDI y en los Comentarios al Modelo de Convenio, siendo su presencia aquí muchísimo más relevante, cuantitativa y cualitativamente, que en PAÍS\_UE\_1.

#### **SEXTO.- Discusión sobre las rentas regularizadas por la Inspección.**

##### Ganancia patrimonial derivada de la transmisión del inmueble sito en C/ CALLE\_1.

La principal renta que se regulariza por la Inspección en el IRPF es la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del inmueble sito en la C/ CALLE\_1, vivienda que heredó al fallecer su marido en el año 2014.

La interesada suscribió el .../.../2016 contrato privado de compraventa, en el que se fija un precio de 2.\*\*\*.\*\*\* euros. La entrega de la vivienda, con la consiguiente transmisión de la propiedad, tuvo lugar el .../.../2017, con la formalización de escritura pública.

En el expediente queda acreditado en relación con el valor de adquisición declarado por la interesada a efectos del ISD lo siguiente:

- El .../.../2014 se formaliza la escritura de aceptación de la herencia ante Notario y se presentan los modelos 660 y 650, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde se asigna al inmueble un valor de 4\*\*.\* \*\* euros. Se manifiesta que procede la aplicación de una reducción del 95% por ser la vivienda habitual del causante.
- El .../.../2015 se formaliza acta de manifestaciones y protocolización ante el mismo notario, donde se afirma que la valoración correcta de la vivienda es de 2.\*\*\*.\*\*\* €. Se acompañan los correspondientes modelos 660 y 650, de declaración y autoliquidación de la diferencia correspondiente. La cuota de 5.451,03 € resultante fue ingresada, pero no se presentaron los modelos en la AT.... Se aplica, nuevamente, la reducción del 95% por vivienda habitual.
- El .../.../2017, con motivo de la transmisión de la propiedad de la finca en cuestión, se presenta instancia ante la AT... exponiendo que se ha dejado de cumplir el requisito habilitante para la aplicación de la reducción por vivienda habitual del causante. Dicha instancia se acompaña de la presentación de los modelos 660 y 650, declarando y autoliquidando la cuota correspondiente a la pérdida del derecho a la citada reducción. En esta regularización, el valor asignado a la finca es de 4\*\*.\* \*\*€. En el apartado de la autoliquidación complementaria en el que se consigna el

número de la última autoliquidación presentada, se identifica el M650 con número (...) que fue el presentado inicialmente, el .../.../2014. La cuota resultante en el modelo 650 fue de 521,32 euros.

Por tanto, en las declaraciones que sí se presentaron ante la AT... se declaró, en ambas, el importe de 4\*\*.\* \*\* euros y este es el que considera la Inspección como valor de adquisición del inmueble a efectos del IRPF, pues es el único valor que ha surtido efectos en el ISD y este es el relevante según lo previsto en la LIRPF.

La reclamante alega que el valor de adquisición a considerar es el de 2.\* \*\* euros, en tanto que, si bien "por error" no presentó las segundas declaraciones, ha quedado acreditado que ingresó la cuota resultante de las mismas a la AT.... Afirma que el ingreso tiene el mismo efecto que el de la declaración y que se trata de un valor aceptado y no comprobado por la AT... y que si la AT... no lo comprobó no puede hacerlo ahora la AEAT.

**Pues bien, lo cierto es que el único valor declarado en el ISD por la interesada (y el único que ha surtido efectos de gravamen) es el de 4\*\*.\* \*\* euros. Y es el único que ha surtido efectos como consecuencia de los propios actos de la interesada: fue este el valor declarado en dos ocasiones por ella, en .../.../2014 y en .../.../2017. Siendo sospecho que, en esta segunda ocasión, precisamente al dejar de cumplir el requisito habilitante para la aplicación de la reducción por vivienda habitual, "olvide" que el valor real del inmueble era de 2.\* \*\* euros.**

Recordemos que en su declaración de ISD de 2014, no solo valoró el referido inmueble en 4\*\*.\* \*\* euros, sino que tampoco incluyó la colección de obras de arte del difunto (valorada en más de 1\* millones de euros en ese momento, según sostiene).

Erroros y olvidos, en su beneficio, que deben perjudicarle en este caso, puesto que la conclusión contraria (lo que pretende: considerar 2.\* \*\* euros a efectos del IRPF y pagar ISD tan solo en referencia a 4\*\*.\* \*\* euros), es admitir que le beneficie a ella su error o su intención de defraudar, en perjuicio de la Hacienda Pública. Compartimos, por tanto, el proceder de la Inspección.

La interesada alega que al liquidar el IP 2016 la Administración ha tomado como valor de este inmueble el de 2.\* \*\* euros, reconociendo de este modo como válido el valor "declarado" por ella el 17/04/2015. Además, este es el valor que también se ha tenido en cuenta a efectos de valorar su centro de intereses económicos. Considera que la coherencia con los actos propios exige que también tome este valor a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial en el IRPF.

En relación con esta alegación debemos señalar lo siguiente:

En primer lugar, no resulta incoherente considerar el valor de 2.\* \*\* euros a efectos de analizar el lugar en que se encuentran los intereses económicos de la interesada, en tanto que en el ámbito de la residencia fiscal los bienes del contribuyente no se valoran a efectos de determinar la base imponible del impuesto, sino en el marco de un análisis conjunto del caso concreto que abarca también otros criterios, necesario al no definir la LIRPF qué se entiende por centro de intereses económicos ni cómo deben valorarse estos. En cambio, en el ámbito de las ganancias patrimoniales la ley establece normas de valoración concretas, distinguiendo entre las transmisiones de elementos patrimoniales a título lucrativo y a título oneroso, y define expresamente el valor de adquisición.

En segundo lugar, en hecho de que a efectos del IP 2016 la Inspección de la AEAT efectuase una propuesta de regularización en la que incluía como valor de este inmueble el importe de 2.\* \*\* euros (propuesta que ha sido confirmada por la AT... en el acuerdo de liquidación dictado en regularización del IP 2016 y IP2017), no tiene incidencia alguna en la valoración a efectos del IRPF. Las normas de valoración de los inmuebles en uno y otro impuesto son distintas y los actuarios han alcanzado, en relación con normas distintas, conclusiones distintas.

Ello sin perjuicio de que, tal y como argumentamos en la resolución de la reclamación 00-00845-2023 y acumuladas, que se dicta en la misma sala y fecha que la presente, interpuesta por la reclamante contra la liquidación dictada por la AT... en relación con el IP 2016 y 2017, a juicio de este Tribunal el valor correcto a considerar a efectos del IP 2016 del inmueble que nos ocupa es el de 4\*\*.\* \*\* euros.

#### Gastos deducibles a efectos del cálculo de los rendimientos del capital inmobiliario

Cuestiona también la negativa de la Inspección a considerar como deducibles al calcular los rendimientos del capital inmobiliario determinados gastos de la casa de la C/ CALLE\_1, en que incurrió antes de que arrendase la vivienda en el primer semestre de 2016.

La Inspección concluye en el acuerdo de liquidación que la deducibilidad de tales gastos sólo se produce respecto a la parte del período impositivo en que la vivienda se encuentra alquilada, precisamente debido a la necesaria correlación de los gastos con los ingresos, y cita la STS de 15-09-2021 (número 1130/2021) en la que se fija como jurisprudencia que: "*según el art. 23.1 Ley IRPF, los gastos asociados a los bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda*".

La reclamante considera que los mismos sí son deducibles en tanto que están correlacionados con la obtención de los posteriores ingresos. Indica que, aunque las obras se realizaron con anterioridad a la puesta en arrendamiento del inmueble, en tanto que posteriormente se han obtenido ingresos, los gastos

en los que incurrió deben tener la consideración de deducibles, como gastos de conservación y reparación, y ello en base al artículo 13 del Reglamento del IRPF.

Pues bien, respecto de los gastos incurridos durante el tiempo en que el inmueble no estuvo alquilado (segunda mitad de 2016 en adelante), pero sí en disposición de poder arrendarse, el Tribunal Supremo zanja esta cuestión, entre otras, en la **sentencia de 25-02-2021 (rec. 1302/2020)**, en la que se planteaban como cuestión que presentaba interés casacional "b) Precisar, en su caso, si los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda, o si también deben admitirse como tales los generados durante el tiempo en que los inmuebles no estuvieron alquilados, pero sí en disposición de poder arrendarse" y a la que responde que "Según el artículo 23.1 LIRPF, los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda."

En cuanto a los gastos incurridos inmediatamente antes del arrendamiento, estos serían deducibles únicamente cuando existiera una conexión directa entre los mismos (la necesidad de incurrir en ellos) y la finalidad de arrendar el inmueble (así, los gastos de reparación y conservación específicamente realizados para facilitar su arrendamiento), conexión esta que de modo alguno se acredita en el presente caso por la interesada. La prueba le incumbe ex artículo 105 de la LGT y debe ser particularmente clara en un caso como el presente en el que la vivienda hasta entonces venía estando a disposición de la interesada.

#### **SÉPTIMO.- Sobre la procedencia de las sanciones impuestas.**

Trayendo causa de la regularización expuesta se inició respecto de la obligada tributaria un procedimiento sancionador que concluyó con la notificación de un acuerdo sancionador por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, calificada como grave, en cada uno de los dos ejercicios objeto de comprobación, por un importe de 55.053,47 euros en 2016 y de 359.875,13 euros en 2017.

La reclamante considera que las conductas descritas no pueden calificarse de culpables a los efectos de constatar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, en tanto que habría actuado amparada en una interpretación razonable de la norma: su consideración de que no era residente fiscal en España -por no haber permanecido más de 183 días aquí y por tener en PAÍS\_UE\_1 más de la mitad de su patrimonio- y de que era residente fiscal en PAÍS\_UE\_1, en base a los certificados válidamente expedidos por la autoridad PAÍS\_UE\_1 competente conforme al CDI hispano-PAÍS\_UE\_1.

Señala que para desvirtuar la interpretación razonable de la norma se requiere una motivación específica sobre la razonabilidad o no de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad y considera que en este caso existe un déficit de motivación en este sentido.

Pues bien, la lectura del acuerdo sancionador pone de manifiesto lo infundado de la alegación relativa a la falta de motivación de la culpabilidad de la reclamante. Se dedican varias páginas a justificar dicha culpabilidad, reproduciéndose a continuación las conclusiones:

*"Décimo.- Pues bien, en el caso presente, y examinadas globalmente en su conjunto las circunstancias concurrentes, tanto anteriores como coetáneas a los períodos sujetos a comprobación, no cabe duda de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en la infracción cometida.*

*En efecto, es indiscutido que la interesada y su esposo, D. Dmv eran residentes fiscales en España. El ... de 2014 murió el Sr. Dmv. Hasta ese momento, el matrimonio había amasado un notable patrimonio, principalmente formado por obras de arte ..., así como, entre otros inmuebles diversos, por una casa en ..., de MUNICIPIO\_1 (...), que en 2017 la interesada vendió por 2.\*\*\*.\*\*\* euros.*

*No obstante, se ha comprobado que ninguno de los dos cónyuges tributó nunca por el Impuesto sobre el Patrimonio español como residentes, ni tampoco declararon en el IRPF renta ninguna derivada de la actividad de comercio o intermediación de obras de arte, ni del ejercicio de funciones directivas o administración de sociedades. Precisamente, la interesada era socia mayoritaria (99%) y administradora de la sociedad "TW, ...", constituida en PAÍS\_UE\_1 en el año 2007 y cuya actividad consistía en el marchantaje de arte.*

*A consecuencia del fallecimiento del Sr. Dmv, la Sra. Bts adquirió en tanto que heredera testamentaria universal la colección de arte privativa de su marido, cuya única valoración conocida superaba los 1\* millones de euros. No obstante, esa adquisición "mortis causa" tampoco se declaró en España, pues no se incluyó en el caudal relicto ni su valor formó parte de la Base Imponible, ni por tanto tributó por el Impuesto sobre Sucesiones que la interesada presentó ante la Agencia Tributaria de COMUNIDAD\_AUT.\_1. Como consecuencia adicional, resulta que no se dispone de un inventario formal en el que consten las características y el valor de los concretos elementos o piezas integrantes de la misma.*

*El 26 de junio de 2015, la interesada presentó su baja en el censo de contribuyentes de la AEAT y correlativamente formalizó el traslado de su residencia fiscal a PAÍS\_UE\_1. Concretamente, fijó su domicilio en un apartamento de alquiler en cuyo contrato se menciona expresamente que se trata de una residencia secundaria (lo que la actividad indagatoria desplegada ha confirmado, puesto que la permanencia de la Sra. Bts en PAÍS\_UE\_1 nunca ha superado el 20% del tiempo en los dos años comprobados).*

Síguenos en...



Según resulta del expediente de comprobación, la obligada tributaria fue liquidando su patrimonio en obras de arte, y los fondos así obtenidos los invirtió en España, en inmuebles afectos a una actividad económica. Traslado su residencia a PAÍS\_UE\_1 al año siguiente de la muerte de su marido - que era quien realizaba la actividad de marchante de arte-, sin que se haya acreditado en ese país ni una permanencia significativa, ni la existencia de relaciones personales, ni tampoco el desarrollo de ninguna actividad profesional ni empresarial: es precisamente por esta última razón que las ganancias derivadas de las enajenaciones de las obras ... quedaron exentas de tributación en PAÍS\_UE\_1 (un tratamiento altamente favorable que, conviene tenerlo en cuenta, no habría tenido en España).

Así las cosas, resulta que el traslado de la residencia fiscal a PAÍS\_UE\_1 es precedente inmediato en el tiempo del proceso de liquidación de su patrimonio artístico y la subsiguiente inversión de las sumas obtenidas en inversiones fundadas en territorio español, lo que por otra parte no hace sino evidenciar la intensificación de su enraizamiento en España.

También ha quedado demostrado que la Sra. **Bts** ha pretendido ocultar al conocimiento de la Inspección una de las viviendas que tenía a su disposición en España durante parte del período temporal que ha sido objeto de las actuaciones inspectoras, pues no informó del piso que tenía alquilado en el ya citado CALLE\_6, de MUNICIPIO\_2, entre ...junio de 2016 y ... junio de 2017, por una renta de 22.800 euros anuales.

En este mismo orden de cosas, solicitó y obtuvo la devolución de la cuota ingresada por el IRNR en relación con la ganancia patrimonial derivada de la venta del inmueble de la calle CALLE\_1 de MUNICIPIO\_1, declaración en la que hizo constar como valor de adquisición un valor superior al declarado y reconocido como valor del inmueble a efectos de ISD, en la adquisición previa por herencia de dicho inmueble. En las dos declaraciones de ISD la inicial en .../.../2014 y la complementaria de .../.../2017- presentadas por la adquisición hereditaria del inmueble, éste se valoró por 4\*\*.\* \*\* euros, y no por los 2,... millones que pretende hacer valer como valor de adquisición y que deriva de un Acta de manifestaciones de 17/04/2015 no presentada ante ... COMUNIDAD\_AUT\_1. Debe pues confirmarse la propuesta en cuanto considera que no es admisible que la contribuyente, que nada había indicado de ese presunto aumento de valor cuando presentó la declaración complementaria del ISD por la adquisición, con posterioridad, sí lo toma en consideración para el cálculo de la ganancia resultante de la transmisión a efectos de tributar por IRNR, que acaba siendo 0, con lo que pretendió beneficiarse de un incremento del valor de adquisición no declarado ante la Administración tributaria competente, como la AT... ha confirmado.

Decimoprimer.- En definitiva, la interesada, con abierto desdén de la normativa aplicable, se ha acogido indebidamente a un régimen de tributación que redundaba claramente en su beneficio (pues en España el tipo de gravamen del IRNR es menor que el que le corresponde por IRPF, y en PAÍS\_UE\_1 las ganancias patrimoniales obtenidas a la venta de objetos artísticos gozaron de exención), una decisión que no puede ampararse en ninguna interpretación cabal o razonable de su situación ni, menos todavía, de la normativa aplicable. En efecto, y dejando de lado las eventuales dificultades de prueba o su valoración que pudieran concurrir (que como se ha visto no es el caso), no estamos ante normas abstrusas, oscuras ni cambiantes, puesto que las reglas y criterios a aplicar del art. 9 LIRPF y el Convenio para evitar la doble imposición hispano-PAÍS\_UE\_1, así como la doctrina y jurisprudencia recaídas, son claros y suficientemente asentados.

La conclusión anterior se ve reforzada cuando se contempla la secuencia de hechos de forma global. Así, traslada su domicilio y residencia fiscales a PAÍS\_UE\_1 sin tener arraigo conocido en ese país (y en su mano se hallaba aportar pruebas de ello): No en el plano personal ni familiar, puesto que no consta que tenga familiares residentes allí, ni tampoco se encuentra dada de alta en la Seguridad Social PAÍS\_UE\_1 ni ha contratado ahí seguros de ninguna clase, ni, en fin, se tiene noticia de que mantenga un círculo de amistades en ese país; tampoco económicamente, porque no desarrolla en PAÍS\_UE\_1 actividad económica ni trabajo dependiente ningunos, y la sociedad de la que era propietaria había cesado en su actividad desde ... de 2016 y fue liquidada a los pocos meses. En cuanto al patrimonio en territorio PAÍS\_UE\_1, al margen de las cuentas bancarias (poco relevantes a estos efectos), es exclusivamente mobiliario e integrado de forma principalísima por la valiosa colección de arte ... heredada de su difunto esposo que dice atesorar en el piso de CIUDAD\_UE\_1. No obstante, son tan palmarias las inconsistencias que rodean a esta cuestión (ausencia de inventario, de valoración detallada e independiente, de seguro contra daños y robo, así como de medidas de seguridad en un apartamento vacante el 80% del año...) como llamativa es la falta de actividad probatoria de todo ello por parte de la interesada, lo que en definitiva podría incluso llegar a comprometer su propia verosimilitud. Sea como fuere, lo cierto es que, con posterioridad a la adquisición de la residencia fiscal PAÍS\_UE\_1, la Sra. **Bts** procedió a realizar ventas de hasta dieciséis piezas de la colección que sin embargo no tributaron ante la Hacienda PAÍS\_UE\_1 precisamente por el hecho de que, siendo residente fiscal, actuaba como privada y no en el ejercicio de ninguna actividad económica. Ventas cuyo producto, cabe subrayar, fue destinado a su inversión en inmuebles radicados en territorio no PAÍS\_UE\_1, sino español.

Al tiempo, parece haber tomado cuidado de que su permanencia anual en territorio español en 2016 y 2017 nunca superase -por más que los roce la cifra de los 183 días. Lo que aisladamente considerado es sin duda un comportamiento de todo punto legítimo, adquiere una dimensión bien distinta cuando se pone en relación con los hechos coetáneos que se acaban de resumir en el párrafo anterior."

No puede negarse que estos razonamientos cumplen las exigencias de motivación en cuanto permiten conocer, con independencia del juicio que nos merezcan, las razones por las cuales el órgano sancionador considera concurrente el elemento subjetivo preciso para apreciar responsabilidad de la obligada tributaria.

Si de la constatación de la existencia de motivación de la culpabilidad pasamos a valorar su propia existencia a través de la motivación expresada, hemos de concluir también que se aprecia culpabilidad en la conducta de la reclamante y que compartimos plenamente la motivación realizada por la Inspección.

El juicio humano (la prueba de presunciones) indica que con la conducta que hemos descrito, en detalle, a lo largo de la presente resolución se buscó conscientemente un ahorro fiscal no permitido por la norma.

Finalmente, debemos rechazar la existencia de un posible error en la base de la sanción relativo a la valoración del inmueble sito en la C/ CALLE\_1, en tanto que en el fundamento de derecho anterior hemos confirmado el valor de adquisición del mismo a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial, siendo esta ganancia patrimonial confirmada la que incide en la base de la sanción.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR las presentes reclamaciones, confirmando los actos impugnados.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

