

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia n.º 449/2026 de 22 de julio de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 105/2024

SUMARIO:

IRPF. Residencia habitual. Convenios para evitar la doble imposición. Convenio con Reino Unido. IRNR. Determinación de la residencia. Conflicto de residencia entre dos Estados. Alcance del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio. El contribuyente sostuvo que durante 2017 y 2018 era residente fiscal en Reino Unido, aportando certificado de residencia expedido por las autoridades británicas. La Inspección consideró, sin embargo, que mantenía su residencia fiscal en España. No pudo acreditarse su permanencia en España durante más de 183 días, por lo que no resultó aplicable el criterio del artículo 9.1.a) Ley 35/2006 (Ley IRPF). La residencia española se fundamentó en el artículo 9.1.b), al situarse en España el núcleo principal de sus actividades e intereses económicos. Para ello se valoraron conjuntamente su patrimonio, rentas, sociedades, actividad empresarial y gastos en ambos países. La mayor parte de su patrimonio e intereses económicos se encontraba en España. El Tribunal destaca que el concepto de núcleo de intereses económicos exige una valoración global e individualizada de las circunstancias del contribuyente. La existencia de un certificado de residencia fiscal británico no resuelve por sí sola el conflicto de residencia. Por ello, el Tribunal aplica las reglas de desempate previstas en el Convenio España-Reino Unido, concretadas en el artículo 4.2. Al existir vivienda permanente en ambos Estados, el Convenio obliga a atender al centro de intereses vitales, que es un concepto más amplio aún que el de centro de intereses económicos. La Sala concluye que este se encontraba en España por la mayor vinculación económica y patrimonial con nuestro país. En consecuencia, confirma la residencia fiscal en España durante aquel período y la tributación por IRPF. **Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero.** Era necesario acreditar entre los requisitos establecidos en el artículo 7.p) que los trabajos efectivamente realizados en el extranjero y para una entidad destinataria fueran calificados como rendimientos del trabajo, y en este caso, fueron calificados como rendimientos de actividades económicas, por lo que no puede admitirse la demanda. **Doble imposición internacional. Convenio con Reino Unido.** La Sala recuerda que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de los requisitos de la deducción; sin embargo, la documentación aportada para acreditar los impuestos británicos estaba redactada en inglés y no se acompañó de la correspondiente traducción, por lo que el Tribunal considera que no quedó suficientemente acreditado el pago de los impuestos cuya deducción se pretendía.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SENTENCIA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009710

NIG:28.079.00.3-2024/0006148

Procedimiento Ordinario 105/2024

TRIBUTARIO 5 - PGY- TFNO. 91 493 49 73

Demandante:D./Dña. Abelardo

PROCURADOR D./Dña. INES TASCON HERRERO

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 449/2026

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

Síguenos en...



D. CARLOS VIEITES PEREZ

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO

En Madrid, a 22 de Julio de 2026.

Vistos por esta Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos de recurso contencioso-administrativo número 105/2024, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de Don Abelardo, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 22 de noviembre de 2023, por medio de la cual se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación con número de referencia A23- NUM000, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, en relación con el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2017/2018, así como contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia A51- NUM000, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, en relación al IRPF ejercicios 2017 y 2018.

Ha sido parte demandada en las presentes actuaciones la Administración del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la parte recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado el 2 de febrero de 2024, acordándose mediante decreto de 6 de febrero de 2024 su admisión a trámite como procedimiento ordinario y la reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 1 de julio de 2024, en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando se dictara sentencia estimatoria de su pretensión y se declarase la nulidad de la resolución recurrida, con imposición de las costas procesales a la demandada.

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 20 de agosto de 2024, en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo, confirmándose el acto administrativo impugnado, con expresa condena en costas a la parte actora.

CUARTO.-La cuantía del recurso ha sido fijada en 316.649,49 euros, mediante decreto de fecha 30 de septiembre de 2024.

QUINTO.-Conclusas las actuaciones, se señaló para votación y fallo de este recurso el día 21 de julio de 2026, fecha en la que tuvo lugar la deliberación y votación, habiendo sido ponente el Magistrado de la Sala Ilmo. Sr. Don Álvaro Domínguez Calvo, quien expresa el parecer de la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso contencioso-administrativo. La resolución del Tribunal Económico-Administrativo impugnada.

Nos corresponde revisar en esta ocasión, la legalidad de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 22 de noviembre de 2023, por medio de la cual se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación con número de referencia A23- NUM000, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, en relación con el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2017/2018, así como contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia A51- NUM000, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, en relación al IRPF ejercicios 2017 y 2018.

SEGUNDO.- La regularización practicada por la Inspección en el acta de disconformidad y en el acuerdo de liquidación; el acuerdo sancionador; y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo.

A) La regularización practicada por la Inspección.

Por parte de la Inspección de tributos se llevaron a cabo actuaciones de comprobación e investigación de alcance general en relación con el obligado tributario. Se procedió a la incoación de acta de disconformidad en la que la regularización propuesta consistió, en síntesis, en la consideración del obligado tributario como residente fiscal en territorio español durante el periodo comprobado, al radicar en España el núcleo principal o la base de sus actividades e intereses económicos.

Se dictó acuerdo de liquidación, confirmándose la regularización propuesta en el acta.

Síguenos en...



En esencia, se considera en el acuerdo de liquidación que el obligado tributario se declara residente fiscal en Reino Unido en los ejercicios 2017 a 2018 y presenta certificado de residencia fiscal en dicho país.

Sin embargo, se señala que el resultado de las actuaciones pone de manifiesto cómo el Sr. Abelardo, a pesar de no permanecer más de 183 días en ningún país, es titular en España de un importante patrimonio; asimismo, se ha podido constatar cómo sus rentas se generan principalmente en nuestro territorio como consecuencia de las funciones que el mismo desempeña como fundador y máximo representante del Grupo Zitro, cuya cabecera es, precisamente, la mercantil española, Bryke Overseas SLU - íntegramente participada por el contribuyente-.

Se concluye que el Sr. Abelardo posee en España unos intereses económicos superiores a los que posee en Reino Unido, lugar donde afirma residir, a lo que habría que añadir un nivel de gasto que no ha acreditado que realice en ningún otro territorio.

Asimismo, la Inspección ha podido comprobar que el Sr. Abelardo no ha tributado por su renta mundial en ningún país del mundo en los ejercicios objeto de las presentes actuaciones.

En consecuencia, se señala por la Inspección que en el periodo de comprobación el Sr. Abelardo está sujeto en los ejercicios 2017 a 2018 por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por radicar en España el núcleo de sus intereses económicos, debiendo tributar por su renta mundial en nuestro país.

A continuación, vamos a extraer algunas consideraciones efectuadas en el acuerdo de liquidación con el fin de comprender el alcance de la regularización efectuada y las posteriores alegaciones de la parte recurrente.

Así, señalamos lo siguiente:

El Sr. Abelardo, nacido en Brasil, es el fundador del grupo empresarial ZITRO, dedicado al negocio de los juegos de video, bingo y rodillo, operando en diversos mercados internacionales (fundamentalmente en España y Latinoamérica).

Desde 2009 hasta 2014, el Sr. Abelardo declaró ser residente fiscal en España. A partir de esa fecha no presenta declaraciones de IRPF/IRNR ya que afirma residir en Reino Unido, territorio donde su grupo empresarial (Grupo ZITRO), - y en virtud de las comprobaciones efectuadas-, tiene nula presencia.

Por su parte, en la provincia de Barcelona se encuentra domiciliada una de las sociedades operativas españolas, en concreto, ZITRO LABORATORY SLU (entidad clave que desarrolla el software utilizado en las máquinas recreativas, que convierte al grupo ZITRO en pionera en el sector) y en la provincia de Madrid se encuentra domiciliada ZITRO FACTORY SLU, entidad que realiza el montaje/ensamblaje de las máquinas de juego y comercializa las mismas en nuestro territorio.

Ambas sociedades (ZITRO LABORATORY y ZITRO FACTORY) desarrollan un papel fundamental en el conjunto de la operativa del Grupo ZITRO.

Durante el procedimiento se le ha requerido de forma reiterada la documentación que acreditara su renta y patrimonio mundial, limitándose el contribuyente a aportar la documentación relativa a su residencia fiscal en Reino Unido, así como determinada información relacionada con la tenencia de intereses en Brasil y Miami.

La liquidación analiza la residencia del obligado tributario.

Y, en primer lugar, se refiere a los días de permanencia en territorio español.

Se considera por la Inspección, en primer lugar, que, en base a la documentación aportada por el propio obligado tributario (como sería tarjetas de crédito, escrituras públicas, seguros...), así como de la información obtenida de las contestaciones a los requerimientos de información efectuados a terceros y la existente en páginas web de contenido público, se ha podido acreditar la permanencia del Sr. Abelardo, si bien, no por un número superior a 183 días, sí por un período más que significativo y, en todo caso, por un período muy superior al acreditado en Reino Unido, lugar donde presuntamente afirma residir.

La suma de los días anteriores supone que el Señor Abelardo permanece efectivamente en España, respectivamente, para los periodos considerados 2017 y 2018, 121 y 137 días.

A continuación, se afirma que la segunda cuestión que habría que analizar, junto con la permanencia efectiva en territorio español, sería el patrimonio ostentado por el Sr. Abelardo en nuestro territorio.

Se distingue por la Oficina Técnica cada uno de los elementos patrimoniales de titularidad del Sr. Abelardo, estableciendo, adicionalmente, una comparativa entre España y Reino Unido.

Así, se analiza el patrimonio del obligado tributario en España y Reino Unido. En concreto, la participación del mismo en el capital social de sociedades, diferenciando: a) las sociedades españolas (Bryke Overseas SLU: breve descripción del Grupo Zitro. Se hace mención a Zitro Intenacional SARL, Zitro IP Sarl y Zitro

Sarl, Zitro Factory y Zitro Laboratory SLU, así como la sociedad Garming Creations) y las sociedades domiciliadas en Reino Unido (Bryke Consultancy Limited); b) los inmuebles de titularidad del obligado tributario (En España es titular de un inmueble en la DIRECCION000 de Pozuelo de Alarcón, del cual se toma como referencia el que consta en la escritura de subrogación del préstamo hipotecario de fecha 18 de diciembre de 2017, 4.184.048,78 euros, y en cuya escritura de subrogación del préstamo hipotecario, en la fecha citada, se hace constar que el inmueble constituye la vivienda habitual del Sr. Abelardo; y en Reino Unido no tiene ningún inmueble en propiedad, sino a su disposición un inmueble en virtud de un contrato de alquiler, justificando el pago de suministros del mismo pero no de las rentas del alquiler, a pesar de habersele requerido); c) las cuentas corrientes (en España y en Reino Unido); d) los vehículos de su titularidad (en España un Aston Martin y en Reino Unido ninguno); e) y los fondos de inversión.

A continuación, y tras la valoración de cada uno de los elementos del patrimonio, se realiza una comparativa del patrimonio entre España y Reino Unido. Y se llega a la conclusión de que en el ejercicio 2017, en España tiene un patrimonio total de 134.477.988,85 millones de euros y en Reino Unido, 65.107,13 euros. Y en el ejercicio 2018, en España un total de patrimonio de 106.938.542,90 millones de euros, y en Reino Unido 71.022,77 euros.

A continuación, se dedica en la liquidación un apartado relativo a otros elementos determinantes del patrimonio del Sr. Abelardo, indicando que el obligado tributario aporta documentación relacionada con inmuebles sitos en Brasil y EEUU, si bien, de dicha documentación se desprende como tales inmuebles son de titularidad de sociedades (cuyo titular real se desconoce), como son, respectivamente, la entidad GUANTERA EMPREENDIMIENTOS E PARTICIPACOES LTDA y PH MILLENNIUM TW RESIDENCES INC, respecto de las que no se ha aportado información adicional alguna.

En relación con el inmueble situado en Brasil, presenta adicionalmente, facturas de suministro de luz, gas, agua, TV de dicho inmueble, así como los contratos del personal doméstico que prestan sus servicios en tal vivienda; ahora bien, dichas facturas no figuran a nombre del Sr. Abelardo, sino de su esposa, la Sra. Adelaida.

También presenta facturas relacionadas con el mantenimiento del inmueble situado en Miami, pero nuevamente a nombre de la entidad comentada, PH MILLENNIUM TW RESIDENCES INC.

Por su parte, en virtud de la información existente en la base de datos de la AEAT, se tiene constancia de que el obligado tributario es titular en SUIZA de las cuentas bancarias NUM001 y NUM002; de dichas cuentas se conoce que se realizan importantes transferencias de fondos a nuestro territorio, en aras a financiar el elevado montante de gastos relacionados con la reforma de su vivienda sita en DIRECCION000 Pozuelo de Alarcón, así como para hacer frente al pago del préstamo por la adquisición de tal inmueble.

Asimismo, se puso de manifiesto al Sr. Abelardo en Diligencia de fecha 1 de diciembre de 2021 que, según la información a disposición de la Inspección, se han satisfecho en España números gastos de naturaleza personal con cargo, por un lado, a una tarjeta a su nombre emitida en SUIZA con numeración NUM003, y de otro, con una tarjeta a su nombre emitida en REINO UNIDO con numeración NUM004.

En base a ello, se requería que se aportasen los movimientos de tales cuentas corrientes, así como de las tarjetas asociadas, con la finalidad de analizar los posibles gastos del Sr. Abelardo en nuestro territorio, en comparación con los efectuados en Reino Unido.

Sin embargo, el obligado tributario no aporta documentación alguna al respecto.

Por el volumen de transferencias efectuadas desde Suiza a nuestro territorio, se pone en evidencia como en dicho territorio acumula importantes emolumentos de fondos; ahora bien, es precisamente esas más que considerables trasferencias a sus cuentas abiertas en España lo que evidencia un importante volumen de gasto en nuestro territorio.

En relación con lo anterior, la Inspección realiza dos matizaciones al respecto.

- En primer lugar, esta circunstancia, - cual es, remansar los capitales en un país que se comercializaba como un territorio con secreto bancario-, no puede suponer al obligado tributario una ventaja a los efectos de la comparación de su patrimonio.

- Se entiende que la mera titularidad de cuentas bancarias en un país extranjero, por sí misma, no determina que "*su centro de interés vital*" esté en ese país, más cuando valorando el resto de indicios existentes, la mayor parte de sus bienes, a los que podríamos denominar "*raíces*", como son los bienes inmuebles, fondos de inversión, acciones en entidades operativas...poseídos por el sujeto pasivo, se sitúan, precisamente, en España.

Por tanto, el hecho de que exista una cuenta corriente en un país extranjero (independientemente de su cuantía) no desvirtúa, en absoluto, la precisión legal de que el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos radique en España.

A continuación, se analizan las rentas obtenidas por el obligado tributario, indicándose que otro de los criterios a tener en cuenta en aras a determinar la residencia en territorio español o inglés, son las rentas obtenidas en uno u otro país.

Y se analizan, en primer lugar, las rentas obtenidas en territorio español por los servicios desarrollados en nuestro territorio, indicándose que de la documentación en poder de la Inspección, se ha podido constatar, que la principal fuente de renta del obligado tributario, se genera como consecuencia de las labores desempeñadas como máximo representante, en sentido amplio, a favor del grupo ZITRO, cuya cabecera, recordemos, es la entidad española BRYKE OVERSEAS SLU, de titularidad del Sr. Abelardo.

Y se analizan también las rentas obtenidas por la prestación de servicios a la entidad domiciliada en Reino Unido BRYKE CONSULTANCY LTD, indicándose que en virtud de la documentación aportada por el obligado tributario, se comprueba como el mismo percibe rentas de la entidad inglesa BRYKE CONSULTANCY LIMITED, en la que ostenta la condición de socio único y administrador, por importe de 200.000,00 libras anuales, a pesar de lo cual se concluye por la Inspección que las rentas declaradas por el Sr. Abelardo por la prestación de servicios a favor de BRYKE CONSULTANCY LTD, difícilmente son generadas por las funciones desempeñadas a favor de dicha compañía, ya que la misma carece materialmente de la estructura necesaria para desempeñar las tareas que le son propias, si no es por la figura del propio socio único y administrador, a lo que hay que añadir el hecho de que el único cliente al que presuntamente presta servicios de asesoría es, precisamente, otra entidad controlada íntegramente por el Sr. Abelardo.

Así, se indica expresamente que no se puede admitir que tales rentas sean generadas por el Sr. Abelardo en Reino Unido, precisamente, porque la sociedad que las devenga no tiene medio alguno de producirlas. La supuesta prestación de servicios de consultoría efectuados por la sociedad inglesa BRYKE CONSULTANCY LTD a su único cliente, la sociedad luxemburguesa ZITRO INTERNACIONAL SARL, se entiende simulada, dada la imposibilidad de realizar tales actividades por sí misma, sino es por la propia figura del Sr. Abelardo.

Circunstancia que sí se da en las compañías españolas, en las que el Sr. Abelardo desempeñaba (según sus propias declaraciones, hasta 2015) y desempeña (según los indicios obtenidos por la Inspección) funciones inherentes a su cargo de máximo representante del Grupo ZITRO.

Se analiza también en la liquidación el volumen de gastos en España y en Reino Unido.

Tras detallar los gastos concretos en uno y en otro país, se procede a efectuar una comparativa de los mismos, realizándose la siguiente conclusión.

En España, ha existido el siguiente volumen de gastos; en el ejercicio 2017, 633.271,89 euros; y en el ejercicio 2018, 2.085.193,42 euros.

Y en Reino Unido, en el ejercicio 2017, 21.037,79 euros; y en 2018, 39.555,77 euros.

Por ello se concluye que ha existido una considerable diferencia entre el importe de gastos que el contribuyente abona en nuestro territorio en comparación con el volumen de gastos efectuado en Reino Unido (incluso sin computar el importe de las devoluciones del préstamo por su vivienda habitual en Pozuelo de Alarcón).

En definitiva, y a la vista de lo expuesto, se considera en la liquidación que ha quedado probada la residencia fiscal en territorio español para los ejercicios objeto de comprobación, en atención a lo dispuesto en el art 9.1 b) de nuestra normativa interna, la LIRRF, esto es, en base a su centro de interés económico, teniendo en cuenta el importante patrimonio que detenta el Señor Abelardo en España, muy superior al que ostenta en Reino Unido, país donde dice residir.

Adicionalmente, es importante tener en cuenta que, en virtud de los indicios recabados, la mayor parte de sus rentas se generan como consecuencia de las actuaciones que el Sr. Abelardo desarrolla en nuestro territorio como máximo responsable del grupo ZITRO.

En conclusión, el Sr. Abelardo es contribuyente por obligación personal de contribuir en el IRPF en los ejercicios 2017 y 2018, objeto del procedimiento de inspección.

A continuación, se indica que en el presente caso se constata la residencia fiscal en nuestro país en los ejercicios 2017 y 2018 por el lugar donde radica el núcleo principal de sus actividades económicas o intereses económicos, pero que, no obstante, hay que recordar que D. Abelardo ha aportado certificado de residencia fiscal de Reino Unido, por lo que nos encontramos ante un caso de doble residencia.

Por este motivo hay que acudir al Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013, y en concreto a las cláusulas dirimentes del artículo 4 del mismo. Se sigue así el orden previsto en el citado artículo 4 del Convenio.

Siendo el primer criterio según dicho precepto el lugar donde se tenga una vivienda permanente a disposición, se considera que el Sr. Abelardo tiene viviendas permanentes a disposición en ambos estados, a pesar de que ni si quiera ha presentado justificantes de pago de alquiler del inmueble en Reino Unido para los ejercicios objeto de comprobación.

Siendo el siguiente criterio el centro de intereses vitales, se considera que el mismo radica en España. Se considera que es en España donde se encuentra gran parte de su patrimonio y la generación de las rentas obtenidas por el obligado tributario, por lo que es aquí donde se encuentra su centro de intereses económicos directo e indirecto. Se recoge nuevamente la comparativa del patrimonio que radica en España con la del Reino Unido.

Se indica también que cabría afirmar, igualmente, que la mayor parte de sus rentas se generan en España, por el papel que el mismo desempeña para el Grupo Zitro, encabezado por la sociedad española Bryke Overseas y, en particular, por las funciones que desempeña materialmente en nuestro territorio para las sociedades Zitro Factory y Zitro Laboratory.

También se afirma que, por otra parte, y con el fin de analizar en qué país mantiene mayores intereses vitales, resulta altamente revelador, asimismo, el análisis del lugar dónde destina la mayor parte del gasto familiar, así como la naturaleza de esos gastos, poniéndose de nuevo de manifiesto el importante volumen de gastos que el Señor Abelardo efectúa en nuestro país en comparación con el realizado en Reino Unido, concluyéndose que el volumen de gastos en España ha sido en 2017, 633,271,89 euros, y en 2018, 2.085.193,42 euros; y en Reino Unido, en 2017, 21.037,79 euros y en 2018, 39.555,77 euros.

Por ello, a la vista de lo expuesto, se concluye en la liquidación que, a falta de aportación por parte del obligado tributario de prueba alguna que ponga de manifiesto la existencia de algún interés vital con Reino Unido (más allá de las rentas percibidas de la entidad inglesa) es evidente que el Sr Abelardo en base a este segundo punto de conexión debe ser considerado residente fiscal en nuestro país.

Pero ello, no obstante, por si en alguna instancia este criterio no resultara determinante, se procede a analizar el siguiente criterio dirimente, cual es el país donde el contribuyente viva de manera habitual.

Y se considera que, en el presente caso, de la documentación obrante en el expediente, se constata sin lugar a dudas que en los ejercicios 2017 y 2018 ha residido durante más tiempo en nuestro país que en Reino Unido, habiéndose acreditado la permanencia efectiva del contribuyente en España durante 121 días en el período 2017 y 137 días en el período 2018, que evidencia un más que significativo arraigo con nuestro territorio, y en todo caso, muy superior al tiempo de permanencia acreditado en Reino Unido dada la falta de acreditación por esa parte.

Se indica que, en Reino Unido, por el contrario, sólo se tiene constancia de los gastos de mantenimiento por los servicios prestados por la entidad TAG SERVICES LONDON, relacionadas con la limpieza de la vivienda arrendada en dicho territorio, cuyas facturas ni siquiera se dirigen al Señor Abelardo sino a Matilde, y que tampoco ha demostrado el pago del alquiler.

Por ello, a la vista de lo expuesto y a falta de aportación por parte del obligado tributario de prueba alguna que ponga de manifiesto su residencia efectiva en Reino Unido es evidente que en base a este tercer punto de conexión debe ser considerado el Sr Abelardo residente fiscal en nuestro país.

Y se continúa afirmando que, por si en alguna instancia este criterio no resultara determinante se analiza el siguiente criterio dirimente, la nacionalidad, ostentando el Sr. Abelardo nacionalidad española.

Por todo ello, en definitiva, de las comprobaciones practicadas y demás de las que quedan constancia en el presente acuerdo, cabe concluir que, al amparo de los [artículos 8.1 a\) y 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y el capital, el Sr Abelardo es residente fiscal también en España en base al lugar donde radica el núcleo principal de sus intereses económicos durante los ejercicios 2017 y 2018.

Asimismo, en aplicación del Convenio para evitar la doble imposición España-Reino Unido, se constata que durante los ejercicios 2017 y 2018 debe ser considerado contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo cual debe tributar en España por todas las rentas mundiales obtenidas ([artículo 2 de la Ley de IRPF](#)).

En la liquidación se procede a contestar también una de las alegaciones del interesado, cual es que no se habría tenido en cuenta la aplicación de la exención sobre el salario percibido por trabajos realizados físicamente en el extranjero y en beneficio de una compañía extranjera (Reino Unido), con el límite anual bruto de 60.100 euros, regulada en el [artículo 7 letra p\) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#). Se contesta de modo expreso en la liquidación que para la aplicación de dicha exención debería haber justificado el contribuyente los requisitos exigidos para la aplicación de la misma, entre los que se encuentra: el número de días que ha permanecido en el extranjero por motivos laborales y las funciones desempeñadas en beneficio del destinatario.

Alegándose también por el interesado que por el exceso de dicha cantidad también tendría el derecho a aplicarse una deducción para evitar la doble imposición internacional, por el importe correspondiente a los impuestos pagados en Reino Unido relativos al periodo en que el Sr. Abelardo ha estado trabajando físicamente en dicho país, y en beneficio de una compañía en Reino Unido, se considera en la liquidación que debería justificarse el pago del impuesto por parte de la entidad retenedora respecto de las rentas ahora aquí gravadas. Y ello es así dada la vinculación existente entre el Sr. Abelardo y la entidad pagadora de las nóminas domiciliada en Reino Unido, de la que es administrador y socio único, sin perjuicio de que puedan ser tenidas en cuenta, igualmente, las limitaciones al derecho de deducción establecidas en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Reino Unido.

B) El acuerdo sancionador.

De modo paralelo, se incoó y tramitó un procedimiento sancionador que culminó con acuerdo de imposición de sanción por considerar cometida la infracción tributaria prevista en el [artículo 191.1 de la ley General Tributaria](#), ya que el Sr. Abelardo no presentó declaración del IRPF en los ejercicios comprobados.

Se analiza la culpabilidad y se considera que la conducta ha de ser calificada de voluntaria y culpable en grado de dolo, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que por el contrario, su actuación se ha encaminado a eludir la carga tributaria que legalmente le correspondía en los ejercicios 2017 y 2018.

Se considera igualmente que debe considerarse que existe la ocultación descrita en el [artículo 184.2 de la LGT](#) y 4.1 del RGST, por cuanto el obligado tributario no presentó las declaraciones del IRPF en los ejercicios comprobados.

En el supuesto de falta de presentación de la declaración o autoliquidación, se entenderá que la incidencia de la deuda tributaria de la ocultación sobre la base de la sanción es del 100% y la infracción cometida en los ejercicios comprobados se califica como grave.

Finalmente se cuantifica la sanción a ingresar por los dos ejercicios en 128.324,61 euros.

C) La resolución del Tribunal Económico-Administrativo.

Interpuesta por el interesado reclamación económico-administrativa, la misma es resuelta en sentido desestimatorio por el TEAR de Madrid en la resolución inmediatamente impugnada en esta sede.

Se realizan las siguientes consideraciones en la resolución ahora revisada.

En primer lugar, indica el TEAR que, si bien son puestos de manifiesto diversos elementos probatorios de la presencia del reclamante en territorio español, coincide con la Inspección en que no se le puede considerar residente en España por aplicación del criterio de permanencia previsto en el [artículo 9.1.a\) de la Ley del IRPF](#), al no haber sido capaz la Inspección de elaborar un calendario de estancia por aplicación del criterio de permanencia previsto en dicho precepto.

A continuación, analiza la eventual concurrencia del siguiente criterio previsto en el artículo 9 de la Ley, cual es la ubicación del núcleo principal de las actividades o intereses económicos del reclamante, de forma directa o indirecta, y señala que la comparativa en torno al patrimonio y rentas debe ir referida al sitio en ambos Estados, de forma directa o indirecta, no a Estados terceros respecto de los cuales el reclamante no ha acreditado residencia fiscal alguna. Procede a resumir en este punto el acuerdo de liquidación. Y considera el TEAR que la Inspección de los Tributos acredita debidamente que los intereses económicos del reclamante en España son superiores a los radicados en Reino Unido, mientras que éste, por el contrario, no prueba suficientemente una conclusión contraria. Por ello concluye el TEAR que el reclamante es residente en España de conformidad con lo dispuesto en el [artículo 9.1.b\) de la Ley del IRPF](#).

Señala que, determinada la residencia en España, surge un conflicto de jurisdicción que ha de resolverse acudiendo a lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición de 14 de marzo de 2013.

Tras reproducir las conclusiones del acuerdo de liquidación, señala que, del análisis de lo expuesto y ante la falta de aportación por parte del obligado tributario de prueba suficiente que ponga de manifiesto su interés vital en Reino Unido, la Inspección concluye, compartiendo esta tesis el Tribunal, que el reclamante, en base a este segundo punto de conexión, es residente fiscal en nuestro país.

Y a mayor abundamiento, continúa analizando los siguientes criterios, previstos en el artículo 4.2 del CDI, esto es, el país donde el contribuyente vive de manera habitual, así como su nacionalidad, concluyendo, de nuevo, que la residencia fiscal del reclamante se ubica en territorio español.

Indica el TEAR que la parte reclamante se opone a la prueba realizada por la Inspección, al señalar que se basa en indicios y circunstancias que no acreditan debidamente su residencia fiscal en España. Indica el TEAR que los indicios reunidos por la Inspección se ajustan a los criterios jurisprudencialmente exigidos para su admisión y que, a la vista del expediente y de las pruebas aportadas, el Tribunal comparte la postura

administrativa al considerar que el conjunto de indicios recabados pone de manifiesto un interés vital del reclamante en territorio español.

Acreditada la residencia fiscal del reclamante en territorio español y, por tanto, su condición de contribuyente por el IRPF, éste debe de tributar por este impuesto por su renta mundial, tal como prevé el [artículo 2 de la Ley del Impuesto](#).

En este sentido, la Inspección regulariza la situación tributaria del obligado tributario sometiendo a gravamen rendimientos de actividades económicas, por las rentas que el reclamante percibe de la entidad Bryke Consultancy LTD, ya que considera que en puridad esas rentas proceden de los servicios que el propio obligado tributario presta en territorio español al frente del grupo Zitro; rendimientos de capital mobiliario, por los intereses de cuenta Santander, así como por los rendimientos de un seguro de vida contratados con Santander Seguros y Reaseguros, compañía aseguradora, así como ganancias patrimoniales procedentes de Santander Asset Management SGIIC SA.

En relación con la alegación del recurrente sobre su derecho a la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley, indica que, analizada la documentación aportada, comparte la postura administrativa, ya que el reclamante únicamente realiza manifestaciones acerca de su derecho, señalando que si las autoridades británicas han emitido un certificado de residencia fiscal a su favor, necesariamente ello implica una presencia mínima en el país, por lo que considera que automáticamente se le debería de conceder la exención. El Tribunal desestima la pretensión, ya que son varios los requisitos que deben de cumplirse para acceder a la exención mencionados anteriormente, y cuyo cumplimiento no resulta acreditado únicamente con la emisión de un certificado de residencia fiscal por las autoridades británicas.

A mayor abundamiento, indica el TEAR que no se opone el reclamante en este punto a la calificación de la renta realizada por la Inspección, que considera que se trata de rendimientos de actividades económicas percibidos por el reclamante por la prestación de servicios en España al frente del grupo Zitro. Por tanto, dado que la exención del artículo 7 p) se refiere a rendimientos del trabajo, no procede en cualquier caso su aplicación al presente supuesto.

En relación con la deducción por doble imposición aducida por el reclamante, reproduce lo que al respecto dice el acuerdo de liquidación, y añade lo siguiente:

Considerando por una parte lo dispuesto en el [artículo 14 del Convenio de Doble Imposición](#) en relación con las rentas satisfechas por Bryke Consultancy LTD, indica que del acuerdo de liquidación se desprende que estas rentas derivan de los servicios que el propio obligado tributario presta en territorio español al frente del grupo Zitro. Por tanto, dado que se trata de remuneraciones por un empleo realizado en territorio español, estas rentas sólo pueden someterse a imposición en España, y así, a efectos de la normativa interna, la Inspección califica estos rendimientos como procedentes de actividades económicas.

Transcribe también el artículo 22 del Convenio y considera que las rentas gravadas por IRPF son rendimientos procedentes de servicios prestados en territorio español que con arreglo al convenio sólo deben tributar en España, así como rendimientos de capital mobiliario satisfechos por entidades españolas y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones de una sociedad española, esto es, rendimientos de fuente española. Por tanto, tratándose de rendimientos que conforme al convenio únicamente deben tributar en territorio español, no existe doble imposición que deba ser corregida en España.

Y en lo que se refiere al acuerdo sancionador, también procede a confirmar el mismo. Considera que concurre el elemento objetivo de la infracción (antijuridicidad y tipicidad) y también culpabilidad. Y respecto de la interpretación razonable de la norma alegada, señala que los preceptos transcritos son claros y no ofrecen dudas, con lo que no es posible apreciar en el sujeto infractor una interpretación razonable de la norma en ordena exonerarle de su responsabilidad tributaria.

TERCERO.- Motivos impugnatorios de la parte recurrente y oposición planteada por la Abogacía del Estado.

A) Posición de la recurrente.

El recurrente solicita la estimación del recurso y la consiguiente revocación de la resolución impugnada, alegando, en esencia, los siguientes argumentos.

1º.- En primer lugar, discute que el núcleo principal de intereses económicos se encuentra en España.

En este sentido, sostiene que carece de sentido que el juicio de comparabilidad se realice con el país sobre el que se ha aportado un certificado de residencia fiscal. Entiende que esta interpretación se extralimita de lo dispuesto en nuestra normativa interna y el análisis del centro de intereses económicos no debe realizarse en términos de comparación con ningún país, sino que debe examinarse si sus intereses económicos en España son relevantes en comparación con el total de intereses económicos que poseen en todo el mundo. Según dice, hay que acudir al criterio de la mayoría relativa (según el cual bastaría que se localizasen en España más bienes que en ningún otro Estado), y que esta es la tesis que se deriva de la resolución del

Síguenos en...



Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de abril de 2023, de la cual se ha apartado el Tribunal Regional. La comparación se debe realizar país por país, no entre España y el resto del mundo.

A continuación, afirma que procede considerar si los intereses económicos en España son superiores a los del resto del mundo, o, cuando menos, si son superiores a cualesquiera que pueda tener en otros países, individualmente considerados, y para ello afirma que para el citado examen debe evaluarse i) el lugar donde se ha obtenido el mayor volumen de rentas (teoría rentista) y ii) el lugar donde se concentre la mayor parte de las inversiones (teoría patrimonialista).

En cuanto a la teoría rentista, afirma que ha acreditado debidamente que la principal fuente de rendimientos obtenidos por el recurrente durante los ejercicios fiscales 2017 y 2018 derivó de su vínculo contractual con la sociedad británica Bryke Consultancy Limited.

Indica que la práctica totalidad de sus rendimientos se limitan a aquéllos percibidos fruto de su relación contractual con la sociedad británica Bryke Consultancy Limited. Así, señala que consta en la página 21 del acuerdo de liquidación un extracto de cuentas anuales consolidadas de Bryke Overseas, sociedad cabecera del Grupo Zitro, correspondientes al ejercicio fiscal 2018, en las que se hacía referencia a la ausencia de retribución del Sr. Abelardo como administrador, habiéndose aportado también a la Administración detalle de las retribuciones satisfechas por el grupo a los directivos, no encontrándose entre ellas remuneración alguna al recurrente. Igualmente, indica que la Administración no ha podido advertir evidencia alguna que determine que el recurrente percibió retribución alguna del Grupo Zitro durante los ejercicios de referencia.

Así, habría quedado acreditado durante las actuaciones inspectoras que el recurrente no percibió remuneración alguna por ninguna función por parte de ninguna de las entidades españolas del grupo, quedando acreditado que sólo percibió rentas de fuente británica por la prestación de servicios de consultoría a la sociedad británica Bryke Consultancy Limited.

Y así, prejuzga la Administración la existencia de una relación jurídica y empresarial simulada, pero no aporta evidencia alguna, obviando la posición de nuestros Tribunales y de la propia Administración Tributaria que consideran que el desarrollo y prestación de servicios de tipo intelectual no requiere de grandes medios humanos y materiales.

Indica que Zitro International era una sociedad holding cuya actividad consistía en la tenencia de participaciones de sociedades subsidiarias del Grupo Zitro, así como de su organización y coordinación empresarial. Asevera que la naturaleza de la sociedad luxemburguesa Zitro International no le impide en modo alguno ser receptora de servicios de consultoría empresarial por parte de Bryke Consultancy Limited, sobre todo cuando a través de la entidad luxemburguesa se desarrollan buena parte de las estrategias de inversión y políticas empresariales en el seno del Grupo Zitro.

Considera, en conclusión, que las rentas satisfechas por parte de Bryke Consultancy Limited al Sr. Abelardo son de fuente británica y no de fuente española, sin que, por tanto, puedan tenerse en consideración en el test de los intereses económicos para atraer su residencia fiscal a España.

En virtud de la teoría patrimonialista, entiende el recurrente que tampoco existieron vínculos patrimoniales suficientes en España a los efectos de situar la residencia fiscal del Sr. Abelardo en este país. Y en ningún caso pueden ser considerados superiores a los que tiene en el resto del mundo, existiendo incluso países individualmente considerados en los que el patrimonio poseído sería superior al que se dispondría en España. En este sentido, la Administración no habría llevado a cabo la más mínima actividad probatoria tendente a determinar si el patrimonio del Sr. Abelardo era superior en el resto del mundo o en algún país individualmente considerado.

La Administración parte de la información contenida en las cuentas anuales consolidadas del Grupo Zitro, encabezado por la sociedad Bryke Overseas, para determinar que un valor patrimonial total de 100.897.497 euros y 127.500.540 euros debían entenderse localizados en territorio español en 2017 y 2018, respectivamente, pero obvia de forma deliberada que una parte más que significativa de dicho valor debe situarse fuera del territorio español, por cuanto se corresponde con el valor patrimonial neto que deriva de las sociedades participadas por Bryke Overseas, domiciliadas y reguladas por las leyes de Luxemburgo, Malta, Estados Unidos, Argentina, Perú y Colombia. El valor patrimonial correspondiente a las participaciones de las sociedades luxemburguesas no puede considerarse como parte del patrimonio del contribuyente efectivamente ubicado en España a estos efectos, pues ha quedado debidamente acreditado que las mismas están debidamente constituidas y reguladas según la normativa luxemburguesa, no desplegando su actividad en territorio español, y, en consecuencia, no quedando sujetas a tributación en España en el marco del IS ni del IRNR.

Considera que de la información contenida en las cuentas anuales de dichas sociedades españolas resulta un valor patrimonial agregado muy inferior al atribuido por la Administración. Idéntica información relevante puede extraerse de las cuentas anuales auditadas en los ejercicios de referencia de las sociedades luxemburguesas Zitro International SARL, Zitro SARL y Zitro IP SARL.

Síguenos en...



Las manifestaciones vertidas por la Administración en el acuerdo de liquidación, tendentes a considerar que el mayor valor patrimonial del grupo empresarial detentado por el Sr. Abelardo se localiza en España, son absolutamente incorrectas, apartándose totalmente de la realidad de las citadas compañías, que debe atender a la localización real del valor del negocio, el cual no cabe duda que se sitúa primordialmente en Luxemburgo.

Indica además que se puso en conocimiento de la Inspección que el Sr. Abelardo también tenía la titularidad a título personal de activos localizados fuera del territorio español, además del grupo Zitro. Entre dichas entidades subsidiarias se encuentran la brasileña Guanteria Empreendimentos e Participacoes Ltda y las norteamericanas 67 Millenium Tower y PH Millenium Tower Residences Inc, titulares de los inmuebles sitios en Brasil y Estados Unidos, respectivamente, y que son habitualmente utilizados por el Sr. Abelardo y su familia, habiendo superado el valor patrimonial neto de dicho grupo de empresas en los ejercicios que fueron comprobados holgadamente los 100.000.000 euros.

Señala que ha quedado acreditado que el conjunto de activos españoles es manifiestamente reducido en comparación con el patrimonio localizado fuera de España, y en concreto en comparación con el patrimonio localizado en Luxemburgo o Brasil, resultando evidente, en consecuencia, que las afirmaciones realizadas por la AEAT en torno a la existencia de un núcleo principal de intereses económicos en España carecen de fundamento.

A continuación, critica el recurrente que la Inspección manifieste que, si bien no se alcanzan los 183 días exigidos por la normativa, sí se pone de manifiesto una presencia más que significativa en nuestro territorio. Ello es un juicio valorativo e indeterminado tendente a justificar, de forma maliciosa, la residencia fiscal en España, juicio que se aparta totalmente del criterio o la presunción legal establecida en el [artículo 9.1.a\) de la Ley del IRPF](#).

Considera, en definitiva, y terminando con este apartado, que ha quedado acreditado que el centro de intereses económicos y patrimoniales del Sr. Abelardo en los ejercicios inspeccionados no se encuentra en España, y, en consecuencia, no es acorde a Derecho considerar al Sr. Abelardo residente fiscal en España por aplicación del [artículo 9.1.b\) de la Ley del IRPF](#).

2º.- En segundo lugar, considera que se ha aplicado incorrectamente el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

A tal efecto considera que no resulta correcta la afirmación de que dispone de dos viviendas a su disposición, puesto que la vivienda situada en Pozuelo de Alarcón estaba siendo objeto de importantes reformas de cara a la adecuación para su habitabilidad, por lo que, aunque era de su propiedad, no puede afirmarse que estuviera "a su disposición" para hacer un uso de ella en condiciones normales de vida, durante aquellos dos años. Por ello el conflicto de residencia debería haberse resuelto a favor de Reino Unido, pues resulta incontestado que tenía allí una vivienda permanente a su disposición.

Ello no obstante, en el caso de que este Tribunal acogiese la opinión de la Administración y entendiera que tiene una vivienda a su disposición en ambos territorios, prevalecería el Estado donde se mantengan sus relaciones personales y económicas más estrechas (esto es, donde se ubique su centro de intereses vitales), y, en su defecto, el Estado donde viva habitualmente.

En este sentido, no podría considerarse que se encuentre en España el centro de intereses vitales por la circunstancia de los importantes gastos que ha realizado en la reforma de la vivienda de su propiedad, con el vehículo cuando se encuentra en España, o por los gastos en que incurre en las actividades de caza y pesca cuando se encuentra en España. Aduce además que no tiene vehículo en Reino Unido porque es de sobra conocido que Londres no es de las mejores ciudades para trasladarse con vehículo propio, siendo lo más habitual el uso de taxis para ello.

Aduce además que no existe en España una unidad familiar próxima, no viviendo en territorio español ni su esposa ni ninguno de sus hijos, ya mayores de edad.

Habiéndose acreditado que su trabajo es realizado en Reino Unido y que sus rentas tienen por origen este mismo territorio, el centro de intereses vitales para los ejercicios comprobados debería situarse en territorio británico, considerándole por tanto como residente fiscal en Reino Unido.

Continúa afirmando que, para el supuesto de que el Tribunal observara que el centro de intereses vitales se encuentra localizado en ambos Estados, por existir factores determinantes de ello en ambos, el artículo 4.2 del Convenio para evitar la doble imposición considera que el contribuyente deberá ser considerado residente fiscal exclusivamente del país donde vive habitualmente. Y en este sentido, considera que ha acreditado que residió en 2017 y 2018 en Reino Unido, desde donde desarrolló su trabajo y funciones para la sociedad Bryke Consultancy Limited, disponiendo de una vivienda habitual y permanente en dicho territorio, y soportando una serie de gastos relacionados con dicho inmueble.

3º.- Ad cautelam, considera incorrecta la liquidación efectuada por la Administración Tributaria, y ello por dos motivos:

3º.1.- Por no considerar la exención regulada en el [artículo 7 p\) de la Ley del IRPF](#), de forma que ambas propuestas de liquidación debían comprender una exención de 60.100 euros anuales por los trabajos realizados físicamente en el extranjero y en beneficio de una compañía extranjera.

Señala que la Administración, con su argumento para denegársela, parece obviar que las autoridades tributarias británicas reconocieron la condición de residente fiscal en Reino Unido de este contribuyente, circunstancia que requiere del transcurso de un periodo de tiempo suficiente como para que resulte de aplicación, de forma automática, la cuantía máxima susceptible de quedar exenta en virtud de la aplicación del art. 7 p) de la Ley, esto es, 60.100 euros íntegros. Por otra parte, la Administración habría identificado un conjunto de días en los que el Sr. Abelardo habría desarrollado actividades para el grupo fuera del territorio español que permitirían computar la exención a los trabajos desarrollados fuera de territorio español.

Además, el trabajo realizado en el Reino Unido, y que constituye la única fuente de renta del Sr. Abelardo, cumple con los requisitos exigidos por la norma en relación con las prestaciones de servicios entre partes vinculadas, siendo indudable que sus funciones comportaron una clara ventaja a la sociedad británica.

3º.2.- En segundo lugar, sobre la cuota que resulte de la anterior modificación el actor tiene el derecho a aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional, por el importe correspondiente a los impuestos pagados en Reino Unido relativos a esos dos ejercicios, por haber estado trabajando físicamente en dicho país y en beneficio de una compañía del Reino Unido.

Alegando la Administración que corresponde al actor probar que procede tal deducción, siendo preciso "justificar el pago del impuesto por parte de la entidad retenedora respecto de las rentas ahora aquí gravadas", señala que no entiende qué prueba adicional se requiere, cuando constan en el expediente las nóminas mensuales en las que claramente se pueden apreciar los importes retenidos, las declaraciones realizadas por el actor donde también se reflejan estos importes, así como los certificados de retenciones emitidos por Bryke Consultancy Limited en donde se pueden comprobar las retenciones realizadas e ingresadas.

Habiendo sido las rentas sometidas a tributación en Reino Unido, se produce una posición de total indefensión para el recurrente, en la que la posibilidad de subsanar esa doble imposición se ve totalmente mermada, en la medida en que cada país -España y Reino Unido- considera que el Sr. Abelardo es residente fiscal en su territorio, y, además, que las rentas también tienen su origen en ese territorio. No permitir la aplicación de la deducción sería causar una clara indefensión hacia el contribuyente, toda vez que la misma capacidad económica se estaría gravando dos veces.

4º.- Improcedencia de la sanción impuesta por ausencia de los elementos objetivo y subjetivo.

En primer lugar, señala que la condición de no residente del Sr. Abelardo en los ejercicios fiscales impediría la imposición de la sanción tipificada en el [artículo 191.1 de la LGT](#) por no concurrir el elemento objetivo requerido al efecto.

Tampoco concurriría el elemento subjetivo de la infracción. Y ello por cuanto, rigiendo en el ámbito sancionador el principio de presunción de inocencia, la Administración debería haber realizado un análisis de las circunstancias particulares del caso y de las alegaciones que fueron presentadas por la parte en vía económico-administrativa, considerando la parte que se debería haber realizado una motivación más exhaustiva.

En definitiva, considera que existe ausencia de motivación y que la conducta del recurrente se hallaría amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas aplicadas. Así, la Administración se debería haber planteado si, dada la disparidad de criterios esgrimidos por el órgano inspector y el contribuyente, la conducta de este último tendría apoyo en una razonable interpretación de las normas tributarias, no pudiéndose apreciar en la actuación del actor negligencia alguna.

5º.- Improcedencia de la calificación de la sanción como grave al no concurrir el necesario requisito de la ocultación.

Indica estar en total desacuerdo con la opinión de la Administración de que haya existido ocultación en el presente caso, ya que declaró puntual e íntegramente sus rentas en el Reino Unido de acuerdo con la normativa que le era aplicable, esto es, la británica, por lo que en ningún caso puede defenderse que hubiera obrado de mala fe o con ánimo de ocultación.

En particular, considera que resulta especialmente relevante a los efectos de justificar que no hubo ocultación el hecho de que la Administración era perfectamente conocedora de que desde 2015 el Sr. Abelardo dejó de ser residente fiscal en España, puesto que presentó el modelo 030 informando de ello con fecha 20 de marzo de 2015, y, por tanto, mucho antes de que empezara el plazo de presentación de la declaración del IRPF relativa al ejercicio 2015. En caso de requerir más información al respecto, podría haberse puesto en contacto con él tras esta presentación para solicitarle información adicional acerca del traslado o los motivos de éste.

Por ello, en su caso, la calificación de la sanción se debería reducir de grave a leve, reduciendo consecuentemente la sanción tributaria impuesta en un 25% al no poder aplicar el incremento por perjuicio económico.

B) Posición de la Administración demandada.

El Abogado del Estado, por su parte, se opone a la estimación del recurso interpuesto.

Indica, de modo preliminar, que nos encontramos ante un nacional español que, manteniendo sus intereses económicos principales en territorio nacional, decide realizar un cambio de residencia fiscal a Reino Unido, suponiendo que a efectos de obtener las mejoras fiscales derivadas de las diferencias de imposición, aparentando la desconexión fiscal con España.

El ejercicio probatorio realizado por la Inspección demuestra de forma prolija que tal desconexión no es real, y sorprende que el demandante no haya aportado una sola justificación seria de porqué decide trasladarse a Reino Unido, pues nadie toma una decisión de este calado sin motivo alguno, sobre todo cuando los intereses del grupo que dirige y controla se centran en España y Latinoamérica. Así, si bien reconoce en su demanda que adquirió la nacionalidad española en 2008, por motivos de ascendencia, trasladando su domicilio y residencia fiscal a España, donde comenzó a tributar por todas sus rentas mundiales, no sugiere como causa de su traslado a Reino Unido más que una lacónica "decisión voluntaria" a la que alude en la página 5 de su demanda.

El demandante parece contraponer una interpretación sesgada de alguna resolución del TEAC, donde hay una ausencia total de analogía con el caso tratado, con una sentencia del Tribunal Supremo, a la que despoja de todo su valor jurisprudencial en méritos a la antigüedad de la misma, sin aportar otra sentencia posterior que sostenga otra cosa.

Todo el esfuerzo suasorio de la demanda se orienta a considerar que ni por la denominada teoría rentista, ni por la teoría patrimonialista, debe tributar en España, toda vez que su única fuente de renta es la que percibe en Londres, consistente en 200.000 libras esterlinas, por un contrato celebrado entre la entidad de la que es socio único y administrador, denominada Bryke Consultancy, consigo mismo, y en el que el propio interesado indica que la prestación de los servicios se lleva a cabo en Londres, desconociendo la demanda que estos contratos carecen de elemento sinalagmático verdadero y su eficacia probatoria es la misma que la de una declaración unilateral, esto es, ninguna.

Por lo demás mantiene como simple aserto indemostrado que tiene más bienes fuera de España que dentro, sin acreditar la lista de tales bienes, cuando es el fundador y socio único de la cabecera del Grupo Zitro, que radica en España y que es el titular real de todo el patrimonio significativo del demandante, siendo así que, como indica la Inspección, radica en España la mayor parte de la estructura productiva de dicho grupo y por tanto la mayor parte de las rentas que percibe el demandante que tienen su origen en dicho grupo.

A continuación, se realiza en la contestación una consideración sobre la condición de residente fiscal en España y la necesidad de aplicar las normas de desempate.

Siendo residente en ambos Estados, como consecuencia de las reglas de desempate resulta que es residente fiscal en España, donde debe tributar por todas sus rentas mundiales.

Y señala a tal efecto que no resulta óbice a tal consideración el que su residencia en Madrid, en la lujosa y conocida urbanización de La Finca, haya sido objeto de remodelación, porque ello no le quita ni un ápice - como la demanda sugiere- que dicha vivienda sea intrínsecamente permanente y no esté a su entera disposición.

Por lo tanto, el criterio de la vivienda de titularidad, frente a vivienda alquilada en Londres con déficit de acreditación de gastos, no es una "presunción" sino un hecho, como tampoco es presunción alguna el que sea el socio fundador de un grupo, de cuya cabecera es socio único y administrador, que controla la actividad a la que se dedica y que constituye la fuente de sus rentas, y que radica en España, aunque la demanda, en un ejercicio de cuasi prestidigitación, pretenda situarlas en Luxemburgo.

En todo caso, el demandante no es residente en Luxemburgo, sino en España y Reino Unido, y es en España donde existe una mayoría patrimonial comprobada sobre la de Reino Unido, no existiendo un conflicto de determinación de residencia fiscal con Luxemburgo, sino con el Reino Unido, no siendo residente fiscal en Luxemburgo.

Indica que el resto de alegaciones de la demanda son anécdotas irrelevantes, como cuando se sostiene que no tiene coche en Londres porque en Londres se va en taxi, y en Madrid va en Aston Martin cuando viene de vacaciones, o cuando se dice en un sitio de la demanda que cuando viajaba a Madrid se hospedaba en hoteles con su equipo, pero en otro sitio de la demanda se sostiene que a Madrid sólo venía por razones vacacionales, y todo ello ante una orfandad probatoria abrumadora, sosteniendo lo mismo y lo contrario en un ejercicio de contradicción interna de la demanda que seguramente no hubiera sido posible de haber reducido la misma a un número razonable de páginas.

Síguenos en...

En cuanto a la alegación sobre la aplicación de la exención prevista en el [artículo 7 de la Ley del IRPF](#), señala que la demanda pretende persuadir a la Sala que la renta de 200.000 libras que percibe en Londres es en consideración a un contrato de asesoramiento suscrito entre el mismo como administrador de la compañía y como consultor y debe aplicarse sobre la misma la exención para trabajos realizados en el extranjero. Pero, sin embargo, la Inspección y el TEAR sostienen que la prevención contenida en el artículo 7 de la Ley es para trabajos realizados en el extranjero, y no se acredita haber efectuado trabajo alguno, añadiendo a ello que falta el elemento sinalagmático propio de una relación real en dicho contrato de asesoramiento.

Y finalmente, en lo que se refiere al acuerdo sancionador, considera que el mismo, en su motivación, subsume impecablemente los hechos constitutivos del elemento objetivo (no realizar la declaración del IRPF que le correspondería realizar y no ingresar las cantidades procedentes), el subjetivo (intento de deslocalización aparente conservando en España el núcleo de sus actividades empresariales no realizando sus declaraciones de IRPF), y la ocultación que ello supone a efectos fiscales, lo que determina la gravedad de la infracción y de la sanción impuesta. No existe posible interpretación razonable de la norma por más que ello se intente sustentar en las 79 páginas de demanda.

CUARTO.- Posición de la Sala sobre la liquidación. La residencia fiscal del actor en el ejercicio considerado.

A) Identificación de la controversia a resolver y normativa de aplicación.

Debemos discernir en el presente supuesto, si el recurrente es residente fiscalmente en territorio español, lo que determinaría su sujeción al IRPF por "obligación personal en España".

A tal efecto, debemos determinar que el [artículo 8.1 a\) de la ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#), dispone que son contribuyentes por este impuesto las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

En punto a la determinación de la residencia fiscal, el artículo 9.1 de la misma Ley dispone lo siguiente:

"[...] 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[...]".

En consecuencia, y como hemos venido señalando con reiteración, son tres los factores por los que una persona física puede ser considerada residente fiscal en España, el de permanencia, el económico y el familiar, siendo suficiente la apreciación de cualquiera de ellos (vid. [Sentencia de esta Sala y Sección de 9 de marzo de 2026, recurso 829/2023](#)).

Del mismo modo, en [sentencia de esta Sala, Sección 5, de 24 de marzo de 2021, recurso 1088/2019](#), FJ6, hemos señalado que "El medio habitual de acreditar la residencia fiscal es el certificado emitido por las autoridades tributarias del país de residencia en el que conste que el interesado satisface en él los tributos de naturaleza personal, es decir, que está sometido a imposición en ese país por obligación personal."

La circunstancia de que una persona ostente un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un tercer país no resulta obstáculo para que si concurren las circunstancias previstas en el [artículo 9 de la Ley del IRPF](#) se le pueda considerar también residente fiscal en España, de forma simultánea, debiendo acudir, en este caso, a lo dispuesto en el Convenio de Doble Imposición como acuerdo bilateral distribuidor de la potestad tributaria entre los Estados firmantes al objeto de evitar sobreimposiciones y desimposiciones.

En consecuencia, la condición de residente fiscal en Reino Unido por la aportación del respectivo certificado no resulta incompatible con la consideración de residente fiscal en España por aplicación de la normativa

interna española, como reconoce el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de julio de 2006 (recurso 3400/2001).

Por consiguiente, en este caso concreto, en el que el recurrente ostenta un certificado emitido por las autoridades competentes del Reino Unido, en el que se afirma su condición de residente fiscal en dicho país, si se demostrara la residencia fiscal en España de conformidad con lo previsto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, surgiría un conflicto de jurisdicción que habría de resolverse acudiendo a lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013, y en particular a lo dispuesto en el artículo 4.2, que contiene las reglas de desempate aplicables en estos supuestos.

Dispone dicho artículo 4.2 del Convenio:

"2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo".

B) Resolución del supuesto concreto sometido a consideración.

Partiendo de las anteriores consideraciones, resulta claro y evidente que el recurrente posee un certificado de residencia fiscal en Reino Unido, lo que no resulta discutido en el presente procedimiento. Por ello, procede determinar, en primer lugar, si resultan correctas las conclusiones alcanzadas por la Inspección al considerarle también residente fiscal en España de conformidad con las cláusulas contenidas en el artículo 9 de la Ley del IRPF.

Siendo el primer criterio al que hay que acudir el previsto en el apartado a) del artículo 9.1 de la Ley (permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español), y no habiendo conseguido la Inspección determinar un calendario exacto de días de permanencia, lo que tampoco resulta discutido, procede acudir al siguiente criterio previsto en el precepto, resultando inocua e inoportuna, a tales efectos, cualquier ulterior consideración sobre si, no habiéndose determinado los 183 días de permanencia en España, ha residido o no más días en nuestro país que en Reino Unido.

Sentado lo anterior, el siguiente criterio previsto en el artículo 9.1 de la Ley para determinar si el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español es el previsto en su letra b), que determina que se ostentará tal residencia siempre que "radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta".

Llegados a este punto, y para determinar la aplicación de tal criterio, resulta muy esclarecedora, a los efectos que nos conciernen, la reciente [sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de Julio de 2024 \(recaída en el recurso de casación 2613/2023\)](#), en la cual se realizan las siguientes afirmaciones que resultan de plena aplicación al supuesto de autos:

"Por ello se plantea el alcance de 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, y en particular, si puede interpretarse en el sentido de que, para que se entienda cumplido tal criterio, prima el hecho de que el interesado tenga en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario en España, aun cuando sus ingresos procedan, incluso en mayor medida, de otro u otros países.

Conviene advertir, aunque luego insistiremos sobre ello, que el artículo 9.1.b) LIRPF presenta diferencias respecto al artículo 4.2 CDI en lo que atañe a su contenido y ello en cuanto el segundo hace referencia a la expresión "centro de intereses vitales" que es un concepto más amplio, como hemos declarado en nuestra STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022).

El artículo 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente. Sin embargo, y comenzando con una delimitación negativa,

Síguenos en...



para examinar la analogía con el artículo 72 LIRPF que sugiere el planteamiento del recurrente, es claro que la interpretación del concepto de núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente no puede asimilarse al criterio que establece el artículo 72 LIRPF en relación con el gravamen autonómico, que atribuye la consideración de principal centro de intereses al territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No cabe extrapolar este criterio al artículo 9, como pretende el recurrente, pues no cabe duda de que el legislador deliberadamente no utilizó la misma expresión dentro de la misma LIRPF. Dicho de otra forma, el legislador estableció intencionadamente un criterio para determinar la residencia habitual en relación con el conflicto que pudiera existir entre Comunidades Autónomas, que es sustancialmente diferente respecto a la noción de residencia habitual, cuando afecta a la atribución de residencia en el nuestro Estado y, en su caso, frente a otros Estados. Por consiguiente, no resultan equiparables los criterios utilizados en los artículos 9 y 72 LIRPF.

Para delimitar la residencia habitual de un contribuyente en España sobre la base del "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" se debe acudir al análisis individualizado de cada situación, pues se trata de una cuestión eminentemente fáctica, y sobre la cual la sentencia recurrida expone una extensa y detallada valoración que resulta ajustada a lo dispuesto en el artículo 9.1.b) LIRPF, tal y como ha sido interpretado por la jurisprudencia de esta Sala. No obsta a ello la existencia de algún error irrelevante, como es que la sentencia mencionar a una "hija" del recurrente, cuando en realidad se trata de una "hermana", error que en el contexto del razonamiento no tiene transcendencia alguna, ya que la ponderación de la sentencia se basa en criterios de intereses económicos, de renta y patrimoniales, y no de vínculos personales, sin perjuicio de que el conocimiento de estos últimos pueda poner en contexto y ponderar con mayor verosimilitud el resultado de los aspectos económicos y patrimoniales. En efecto, cuando la ley se refiere al núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del contribuyente, se trata de determinar si en España se encuentra el mayor volumen de actividades e intereses económicos en términos relativos, en relación con aquellos otros que se pudieran encontrar en el otro país. Si bien no se trata de un concepto tan amplio que nos lleve a valorar cuestiones de índole personal y de relaciones vitales, como sí resulta implícitamente de la expresión de "intereses vitales" a que utiliza el CDI, no obstante, la ponderación que se debe efectuar en cada caso concreto no excluye que pueda considerarse residente en España a un contribuyente a pesar de que la principal fuente de ingresos y rentas los reciba de otro país, cuando sigue manteniendo en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, pues ello puede ser un indicio relevante que permita acreditar que el contribuyente pretende mantener el centro de sus intereses económicos en España, a pesar de que su fuente de renta personal y principal se obtiene en otro país. Es una cuestión eminentemente fáctica que se sujeta a las reglas de carga de la prueba que establece el artículo 105 LGT y que, en este caso, la sentencia recurrida ha argumentado extensamente, con ponderación de todos y cada uno de los aspectos para concluir que el núcleo principal o la base de sus intereses económicos permanece en España. Como hemos declarado entre otras, en nuestra STS de 4 de julio de 2006 (rec. cas. 3400/2001), la apreciación sobre dónde radica el núcleo principal o la base de las actividades empresariales, profesionales o económicas del recurrente, es cuestión probatoria no susceptible de casación. Y en los criterios jurídicos que determinan esa apreciación fáctica la sentencia recurrida no incurre en la infracción del artículo 9.1.b) LIRPF.

Además, la citada sentencia, y en lo que se refiere al núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, se remite y reitera la doctrina jurisprudencial establecida en la STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022), que establece lo 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".

Llegados a este punto, nos encontramos ya en disposición de abordar las diversas alegaciones de la parte recurrente.

El primer argumento del actor, para negar la aplicabilidad del criterio del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto, es que el núcleo de sus intereses económicos no está en España, afirmando que carece de sentido que el juicio de comparabilidad se realice con el país sobre el que se ha aportado un certificado de residencia fiscal, y alegando que debe examinarse si sus intereses económicos en España son relevantes en comparación con el total de intereses económicos que posee en todo el mundo, citando a tal efecto la resolución del TEAC de 25 de abril de 2023.

Pues bien, tal afirmación del recurrente se contradice con la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, pues la ya aludida sentencia de 22 de julio de 2024 (recurso 2613/82023), se remite, a tal efecto, a los criterios interpretativos fijados por la jurisprudencia de la Sala, en particular en las sentencias de 5 de diciembre de 2005 y de 4 de julio de 2006 (esta última citada por la resolución del TEAR ahora impugnada

y a la que el actor niega aplicabilidad en función de su antigüedad), afirmándose que la comparación debe realizarse país a país.

Discute la demanda que el centro de intereses económicos del recurrente se encuentre en España atendiendo a la teoría rentista y a la patrimonialista.

En cuanto a la primera, considera que la principal fuente de rendimientos obtenidos por el recurrente durante los ejercicios 2017 y 2018 derivó de su vínculo contractual con la sociedad británica Bryke Consultancy Limited, alegando que las cuentas anuales consolidadas de Bryke Overseas 2018 determinan la ausencia de retribución del Sr. Abelardo como administrador, y que el mismo no percibió remuneración alguna por ninguna función por parte de ninguna de las entidades españolas del grupo, quedando acreditado que sólo percibió rentas de fuente británica por la prestación de servicios de consultoría a la sociedad británica Bryke Consultancy Limited. Sostiene además que prejuzga la Administración la existencia de una relación simulada, pero sin evidencia alguna, ya que el desarrollo y prestación de servicios intelectivos no requiere de grandes medios humanos y materiales, y que las rentas satisfechas por parte de la sociedad británica al recurrente son de fuente británica y no de fuente española.

Sin embargo, no compartimos las consideraciones del recurrente, debiéndose tener por reproducidos los prolijos y pormenorizados razonamientos de la Inspección, que pasan por considerar, básicamente, que el recurrente es el fundador del grupo empresarial ZITRO, que opera en diversos mercados internacionales, fundamentalmente en España y Latinoamérica, y que en Reino Unido el grupo ZITRO tiene nula presencia, dándose además la circunstancia de que en Barcelona se encuentra domiciliada una de las sociedades operativas españolas, ZITRO LABORATORY, y en Madrid ZITRO FACTORY, desarrollando ambas sociedades un papel fundamental en el conjunto de la operativa del Grupo ZITRO.

Resultando ello así, en España la principal fuente de renta del obligado tributario se genera como consecuencia de las labores desempeñadas como máximo representante, en sentido amplio, a favor del Grupo Zitro, cuya cabecera es la entidad española Bryke Overseas, titularidad del recurrente, cuestión esta última de relevancia fundamental y que no resulta discutida en la demanda.

Por el contrario, en Reino Unido, el recurrente percibe rentas por importe de 200.000 libras anuales (suma que, dicho sea de paso, no alcanza a cubrir ni remotamente el importante volumen de gasto que el actor realiza en nuestro país y que acredita la Inspección), pero obvia además el demandante que él mismo es el socio único y administrador de la compañía, por lo que obviamente, como afirma el Abogado del Estado, el contrato del que dimanen tales rentas se habría celebrado entre la entidad de la que es socio único y administrador consigo mismo.

Considera el actor que la Administración prejuzga la existencia de una relación simulada en la existencia de la sociedad británica, afirmando que ello es sin evidencia alguna, y obviando que el desarrollo y prestación de servicios intelectivos no requiere de grandes medios humanos y materiales.

Sin embargo, una cuestión es que la prestación de un servicio intelectual no requiera grandes medios humanos y materiales, y otra muy distinta, como sucede en el presente caso, es que carezca de estructura productiva alguna. Y en este sentido, la Administración ha detallado cómo, en virtud de la información aportada por las autoridades de Inglaterra e incorporada al expediente electrónico (en la carpeta requerimientos internacionales), se observa cómo la sociedad, más allá del recurrente, carece de empleado alguno, y no cuenta con un mínimo inmovilizado que le permita desarrollar por sí misma la actividad económica de asesoría, como sería, un simple ordenador, mobiliario de oficina,... Así, dicha sociedad, más allá de la figura del actor, carece de estructura productiva alguna que añada valor a las funciones de consultoría que podría desempeñar el contribuyente.

Pero es que, además de lo anterior, y como determina la Inspección, el único cliente de la sociedad, al que se prestaría el citado servicio de asesoría, es otra entidad controlada por el recurrente, la sociedad luxemburguesa Zitro Internacional Sarl.

En lo que se refiere a la teoría patrimonialista, la Sala comparte también las conclusiones alcanzadas por la Inspección y ratificadas por el TEAR.

Considera el recurrente que la Administración no habría llevado a cabo la más mínima actividad probatoria tendente a determinar si el patrimonio del Sr. Abelardo era superior en el resto del mundo o en algún país individualmente considerado, obviando de forma deliberada que una parte más que significativa de dicho valor debe situarse fuera del territorio español, por cuanto se corresponde con el valor patrimonial neto que deriva de las sociedades participadas por Bryke Overseas, que no despliega actividad en territorio español, encontrándose la localización real del valor del negocio en Luxemburgo.

No compartimos, sin embargo, las conclusiones alcanzadas por el recurrente, pues como reconoce el propio recurrente, la mayor parte de las sociedades a las que alude del grupo Zitro se encuentran participadas por Bryke Overseas, que es la sociedad cabecera de todas ellas y que se encuentra constituida conforme a las leyes españolas. Y debiéndose tener en cuenta, además, que en Barcelona se encuentra domiciliada una

de las sociedades operativas españolas, Zitro Laboratory, y en Madrid, Zitro Factory, y que ambas sociedades desarrollan un papel fundamental en el conjunto de la operativa del Grupo Zitro.

Pero es que, además, la Inspección analiza no sólo el valor patrimonial neto de las sociedades, sino que tiene en cuenta el valor de los inmuebles, cuentas corrientes, vehículos y fondos de inversión, detallando y analizando pormenorizadamente el valor de cada uno de estos activos y realizando una comparativa global del valor del patrimonio entre España y Reino Unido en cada uno de los dos ejercicios considerados, y llegando a la conclusión de que dicho patrimonio es abrumadoramente muy superior en España que en el Reino Unido. Así, en el ejercicio 2017, en España sería de 134.477.988,85 euros, y en Reino Unido, 65.107,13 euros; y en el ejercicio 2018, en España 106.938.542,90, y en Reino Unido, 71.022,77 euros.

Afirma el recurrente además que se puso en conocimiento de la Inspección que ostentaba la titularidad a título personal de activos localizados fuera del territorio español, como la brasileña Guanteria Empreendimentos e Participacoes Ltda y las norteamericanas 67 Millenium Tower y PH Millenium Tower Residences Inc, titulares de inmuebles sitios en Brasil y Estados Unidos, y que son habitualmente utilizados por el recurrente y su familia.

Sin embargo, ante dichas alegaciones, conviene insistir en lo apreciado por la Inspección y no combatido adecuadamente por el actor, como es que, si bien el recurrente aportó documentación relacionada con inmuebles sitios en Brasil y Estados Unidos, sin embargo de dicha documentación se desprendía cómo tales inmuebles resultaban ser de titularidad de sociedades cuya titularidad real se desconocía, y respecto de las cuales no se había aportado información adicional alguna.

Además, en relación con el inmueble de Brasil, se aportaron facturas de suministros y de personal doméstico pero a nombre de su esposa; y en relación con el inmueble de Miami, se aportaron también facturas de suministros pero a nombre de una sociedad de la que se desconocía el titular real.

Pero junto con lo anterior ha de tenerse en cuenta que, a la vista de los numerosos gastos de naturaleza personal satisfechos en España con cargo a una tarjeta a su nombre emitida en Suiza y otra en Reino Unido, se le requirió para que aportara los movimientos de tales cuentas corrientes y de tarjetas asociadas para comparar gastos realizados entre España y Reino Unido, a lo cual el actor no contestó, haciendo caso omiso del requerimiento efectuado.

Y como colofón de cuanto antecede no puede dejar de mencionarse el volumen de gasto realizado en España y en Reino Unido en los ejercicios considerados, siendo muchísimo más significativo en nuestro país.

Así, en España, tal volumen fue, en el ejercicio 2017, 633.271,89 euros; y en el ejercicio 2018, 2.085.193,42 euros. Por el contrario, en el Reino Unido, tan sólo, en el ejercicio 2017, 21.037,79 euros; y en el ejercicio 2018, 39.555,77 euros.

No puede obviarse tampoco que en España dispone de un inmueble en una de sus urbanizaciones más lujosas, DIRECCION000, de Pozuelo de Alarcón, y ningún inmueble de su propiedad en Reino Unido, sino tan sólo uno alquilado en Londres pero respecto del cual no ha acreditado el pago del arrendamiento, a pesar de habersele requerido. Y en España dispone también de un lujoso vehículo Aston Martín frente a ninguno en Londres, resultando ciertamente anecdótica la afirmación para justificar tal ausencia de vehículo el que dicha ciudad no sea adecuada para desplazarse en vehículo propio y que se utiliza el servicio de taxi.

En definitiva, consideramos acreditado, en el presente supuesto, y avalando íntegramente las conclusiones alcanzadas por la Inspección y por el TEAR de Madrid, que el centro de intereses económicos del recurrente se encuentra localizado en España en los ejercicios considerados, por lo cual es residente fiscal en España, de conformidad con lo previsto en el [artículo 9.1.b\) de la Ley del IRPF](#).

Y como el recurrente ha aportado un certificado de residencia fiscal en Reino Unido, nos encontramos, en consecuencia, ante un supuesto de doble residencia, para lo cual hay que acudir a las reglas de desempate previstas en el artículo 4.2 del Convenio suscrito entre el Reino de España y el Reino Unido para evitar la doble imposición, precepto transcrito en líneas precedentes.

La primera de dichas reglas, como hemos apuntado, es a favor del Estado en el que se encuentre una vivienda permanente a disposición del interesado, llegando a la conclusión la Inspección de que tendría una vivienda a disposición en ambos Estados, por lo que habría que acudir a la siguiente de las reglas enunciadas en el artículo.

El recurrente combate esta consideración considerando que sólo tendría una vivienda a disposición en Londres y no en España, porque en los ejercicios considerados la vivienda de Pozuelo de Alarcón estaba siendo sometida a un importante proceso de reforma que conllevaría que no estaría disponible para él.

No podemos compartir tal afirmación. Frente a una vivienda alquilada en Londres respecto de la cual no aporta acreditación del pago del alquiler, dispone de una vivienda en propiedad en una lujosa urbanización madrileña valorada en varios millones de euros. Y siendo ello así, la circunstancia de que motu proprio y

Síguenos en...



por propia elección, decida acometer un importante proceso de reforma y transformación del inmueble, precisamente de cara a mejorar aún más su habitabilidad y su propio valor intrínseco, no puede, a juicio de la Sala, variar la propia circunstancia de que el inmueble se encuentre a su disposición, sin que por otra parte se haya acreditado por el actor, además, que el citado inmueble, de considerable superficie y extensión, se encontrara totalmente inhabitable durante el citado proceso de reforma y rehabilitación.

Siendo esto así, consideramos, al igual que la Inspección, que el recurrente posee una vivienda a disposición en los dos Estados, por lo que resulta preciso acudir a la siguiente cláusula dirimente del convenio, el centro de intereses vitales, previsto en el artículo 4.2, y que es un concepto más amplio aún que el de centro de intereses económicos, como precisa el [Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de junio de 2023 \(rec. cas. 915/2022\)](#).

De acuerdo con este criterio, consideramos acreditado que el centro de intereses vitales del demandante radica en España.

Y es que, sin ánimo de ser reiterativos y remitiéndonos a lo ya expuesto anteriormente, es en nuestro país donde se encuentra la mayor parte de su patrimonio y donde se generan la mayoría de sus rentas.

Ya hemos expuesto cómo en España radica la mayoría de su patrimonio, tanto en lo que se refiere a las sociedades españolas (Bryke Overseas, Garming Creations), como inmuebles, cuentas corrientes, vehículos y fondos de inversión, dando lugar a una comparativa patrimonial en España muy superior a la del Reino Unido.

En cuanto a las rentas, basta recordar el papel que desempeña para el Grupo Zitro, encabezado por la sociedad española Bryke Overseas, y en particular, por las funciones que desempeña materialmente en nuestro territorio para las sociedades Zitro Factory y Zitro Laboratory.

Se ha realizado también un exhaustivo análisis del lugar donde se estima la mayor parte del gasto familiar, siendo éste España. Y no prueba el recurrente algún interés vital en Reino Unido, más allá de las rentas percibidas por la sociedad inglesa, cuyo importe, insistimos, no resulta suficiente para cubrir los cuantiosos gastos realizados en España.

Tampoco ha acreditado el recurrente, ni se realiza afirmación alguna en la demanda acompañada de prueba tendente a su acreditación, que sus familiares más próximos residan en Reino Unido.

En definitiva, consideramos acreditado que, de acuerdo con el [artículo 4.2 del Convenio de Doble Imposición](#), el centro de intereses vitales del recurrente radica en España, por lo que el conflicto de doble residencia debe ser resuelto a favor de nuestro país. No resultando necesario, ante tal acreditación, acudir a los siguientes criterios dirimientes, como hace la Inspección y parcialmente el recurrente, al acudir la primera al país donde el contribuyente vive de manera habitual y a la nacionalidad, obviándose este último criterio por el actor. Pero, insistimos, considerándose acreditado que el centro de intereses vitales del recurrente se encuentra en España, se considera el mismo residente fiscal en nuestro país, debiendo tributar por su renta mundial, y no siendo preciso discernir sobre el resto de criterios dirimientes del convenio de doble imposición, articulados de manera subsidiaria.

Dicho lo anterior, debemos analizar el argumento del recurrente relativo a la exención del [artículo 7 p\) de la Ley del Impuesto sobre la Renta](#).

Señala el actor que ambas propuestas de liquidación deberían comprender una exención de 60.100 euros anuales por los trabajos realizados físicamente en el extranjero y en beneficio de una compañía extranjera.

Indica que la Administración, con su argumento para denegársela, parece obviar que las autoridades tributarias británicas reconocieron la condición de residente fiscal en Reino Unido de este contribuyente, circunstancia que requiere del transcurso de un periodo de tiempo suficiente como para que resulte de aplicación, de forma automática, la cuantía máxima susceptible de quedar exenta en virtud de la aplicación del art. 7 p) de la Ley, esto es, 60.100 euros íntegros. Por otra parte, la Administración habría identificado un conjunto de días en los que el Sr. Abelardo habría desarrollado actividades para el grupo fuera del territorio español que permitirían computar la exención a los trabajos desarrollados fuera de territorio español.

Además, el trabajo realizado en el Reino Unido, y que constituye la única fuente de renta del Sr. Abelardo, cumple con los requisitos exigidos por la norma en relación con las prestaciones de servicios entre partes vinculadas, siendo indudable que sus funciones comportaron una clara ventaja a la sociedad británica.

Sin embargo, no se cumplen las condiciones requeridas para la aplicación de tal exención.

El [artículo 7. p \) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que dispone:

"Estarán exentas las siguientes rentas:

Síguenos en...



(...)

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el [apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades](#), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención».

En igual sentido se pronuncia el [artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo](#), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en reciente sentencia de 27 de abril de 2026 (recurso 3961/2024), a efectos de analizar la cuestión que nos ocupa, se refiere a los criterios que ha establecido hasta el momento el Tribunal Supremo en los supuestos en que ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta exención, remitiéndose, a su vez, a la sentencia núm. 1642/2022, de 13 de diciembre de 2022 (rec. casación 707/2021). Y realiza las siguientes consideraciones de carácter general:

"En primer lugar, ha declarado que el incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero.

Añadiendo que el incentivo no está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores, de ahí que ni siquiera excluya de su ámbito de aplicación, siempre que se cumplan los requisitos del [artículo 16.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades](#), aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), aquellos casos en que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios ([STS de 20 de octubre de 2016 -rec. 4786/2011 -](#)).

En segundo lugar, ha precisado que el [artículo 7. p \) de la Ley 35/2006](#) declara exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos de trabajo por servicios efectivamente realizados en el extranjero, si concurren los dos siguientes requisitos:

(i) que dichos servicios o trabajos se realicen para empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y

(ii) que en el territorio en el que se prestasen se aplicara un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al que entre nosotros grava la renta de las personas físicas, siempre que no se tratase de un territorio o país considerado como paraíso fiscal.

La exención se aplica a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con un límite máximo anual de 60.100 euros.

En tercer lugar, ha especificado que dicho precepto no exige la existencia de dos compañías, la empleadora residente y la extranjera a cuyo favor se realizan los servicios: "los jueces de la instancia se equivocan en cuanto interpretan que el [artículo 7. p \) de la Ley 35/2006](#) exige "dos compañías distintas: la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de servicios". Afirmando que lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español - para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses-, que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero ([STS de 20 de octubre de 2016 -rec. 4786/2011 -](#), antes citada).

Síguenos en...



En cuarto lugar, y en cuanto al destinatario de los servicios, ha declarado que resulta manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo (STS de 24 de mayo de 2019 -rec. 3766/2017 -, que recoge el criterio de la de 28 de marzo de 2019 -rec. 3774/2017 - y posteriores).

Así, ha remarcado que el artículo 7, letra p), LIRPF , únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Por último, ha señalado que el artículo 7, letra p), LIRPF , tampoco contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos. En particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación. Y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención (la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero). (STS de 24 de mayo de 2019 -rec. 3766/2017 -)".

Pues bien, de acuerdo con tales consideraciones, la aplicación de tal exención requiere la acreditación, de manera fehaciente, de los días de trabajo efectuados en el extranjero. Y de la misma manera, al tratarse de una entidad vinculada, se establece igualmente la necesidad de la acreditación de que los servicios prestados produzcan o puedan producir una utilidad a su destinatario, tal como determina el artículo 18 (punto 5) de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por ello, para la aplicación de la exención deberían haberse justificado los requisitos exigidos para la aplicación de la misma, entre los que se encuentran el número de días que el recurrente ha permanecido en el extranjero por motivos laborales y las funciones desempeñadas en beneficio del destinatario, esto último con la finalidad de determinar que el servicio prestado haya producido un beneficio o ventaja en la entidad no residente y que se trate de servicios por los que una empresa independiente (en este caso la entidad no residente, que es la destinataria de los servicios) estaría dispuesta a pagar a otra entidad independiente la ejecución de los mismos, al no ser éstos susceptibles de ejecutarse dentro de la propia estructura del Grupo, es decir, que se trate de servicios externalizables.

Sin embargo, estos requisitos no se acreditan por el recurrente, por lo que no procede reconocer la exención, sin que puedan considerarse acreditados los requisitos necesarios, tal como afirma el TEAR, por la mera circunstancia de la emisión de un certificado de residencia fiscal por las autoridades británicas.

La siguiente cuestión solicitada por la parte actora es que se aplique la deducción para evitar la doble imposición internacional, por el importe correspondiente a los impuestos pagados en Reino Unido relativos a esos dos ejercicios, por haber estado trabajando físicamente en dicho país y en beneficio de una compañía del Reino Unido.

Indica a tal fin que no entiende qué prueba adicional requiere la Administración, cuando constan en el expediente las nóminas mensuales en las que claramente se pueden apreciar los importes retenidos, las declaraciones realizadas por el actor donde también se reflejan estos importes, así como los certificados de retenciones emitidos por Bryke Consultancy Limited en donde se pueden comprobar las retenciones realizadas e ingresadas.

Habiendo sido las rentas sometidas a tributación en Reino Unido, se produce una posición de total indefensión para el recurrente, en la que la posibilidad de subsanar esa doble imposición se ve totalmente mermada, en la medida en que cada país -España y Reino Unido- considera que el Sr. Abelardo es residente fiscal en su territorio, y, además, que las rentas también tienen su origen en ese territorio. No permitir la aplicación de la deducción sería causar una clara indefensión hacia el contribuyente, toda vez que la misma capacidad económica se estaría gravando dos veces.

Sobre tal cuestión, se había considerado en la liquidación que debería justificarse el pago del impuesto por parte de la entidad retenedora respecto de las rentas ahora aquí gravadas. Y ello es así dada la vinculación existente entre el Sr. Abelardo y la entidad pagadora de las nóminas domiciliada en Reino Unido, de la que es administrador y socio único, sin perjuicio de que puedan ser tenidas en cuenta, igualmente, las limitaciones al derecho de deducción establecidas en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Reino Unido.

El TEAR, además, y considerando lo dispuesto en el artículo 14 del Convenio de Doble Imposición en relación con las rentas satisfechas por Bryke Consultancy LTD, indica que del acuerdo de liquidación se desprende que estas rentas derivan de los servicios que el propio obligado tributario presta en territorio español al frente del grupo Zitro. Por tanto, dado que se trata de remuneraciones por un empleo realizado

en territorio español, estas rentas sólo pueden someterse a imposición en España, y así, a efectos de la normativa interna, la Inspección califica estos rendimientos como procedentes de actividades económicas.

Transcribe también el artículo 22 del Convenio y considera que las rentas gravadas por IRPF son rendimientos procedentes de servicios prestados en territorio español que con arreglo al convenio sólo deben tributar en España, así como rendimientos de capital mobiliario satisfechos por entidades españolas y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones de una sociedad española, esto es, rendimientos de fuente española. Por tanto, tratándose de rendimientos que conforme al convenio únicamente deben tributar en territorio español, no existe doble imposición que deba ser corregida en España.

El Abogado del Estado, en la contestación de la demanda, guarda silencio sobre tal cuestión.

El artículo 80 de la LIRPF regula la deducción por doble imposición internacional, disponiendo:

«1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.(...) ».

Por su parte, el artículo 22 del Convenio entre Reino Unido y España dispone lo siguiente:

"1. En España, la doble imposición se evitará bien de conformidad con las disposiciones de su legislación interna o de acuerdo con las siguientes disposiciones, de conformidad con la legislación interna española:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en el Reino Unido, España permitirá:

(i) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el Reino Unido;

(ii) la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en el Reino Unido sobre esos elementos patrimoniales;

(iii) la deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos, correspondiente a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, que se otorgaría de acuerdo con la legislación interna de España. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a la renta o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en el Reino Unido.

b) Cuando con arreglo a cualquier disposición del presente Convenio las rentas obtenidas por un residente de España, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o del patrimonio de ese residente".

Asimismo, debemos tener en cuenta que, tratándose de la exigencia de un beneficio fiscal, operan las reglas de la carga de la prueba que se incluyen en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este sentido, debemos destacar que le corresponde al contribuyente demostrar los hechos en que basa su pretensión, sin que exista una lista cerrada de medios probatorios para demostrarlo.

Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que en casos como el de autos recae sobre el contribuyente la carga de probar, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007 al proclamar que con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963, actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003, cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales; no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretende por la parte actora que se aprecie la deducción controvertida, por lo que a ella le incumbe la carga de acreditar que reúne los requisitos legales.

Por consiguiente, se trata, en el presente caso, de determinar la procedencia de la deducción aplicada por el recurrente.

Afirma el recurrente que la documentación acreditativa del pago de los impuestos en el Reino Unido constaría en el expediente dentro de la carpeta "Información relativa al Reino Unido. Impuestos, y nóminas/ Abelardo". Pues bien, consultada dicha carpeta, se comprueba que todos los documentos obrantes en la misma se encuentran redactados en lengua inglesa. Y debemos señalar, a tal efecto, que no resulta admisible la aportación de documentos en lengua extranjera sin acompañar su traducción, pues resulta necesario acompañar la misma, a tenor del [artículo 144.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil](#), precepto que dispone: *"A todo documento redactado en idioma que no sea el castellano o, en su caso, la lengua oficial propia de la Comunidad Autónoma de que se trate, se acompañará la traducción del mismo"*.

Pues bien, incumpléndose por la parte recurrente tal deber, de acuerdo con las normas sobre la carga de la prueba previstas en el [artículo 105 de la Ley General Tributaria](#), la Sala considera que no se ha justificado el pago del impuesto en el Reino Unido por parte de la entidad recurrente, por lo que no puede admitirse la aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

En consecuencia, debemos desestimar el recurso en cuanto a la liquidación practicada y confirmar íntegramente la misma.

QUINTO.- Posición de la Sala sobre la sanción.

Como hemos indicado anteriormente, tras el pertinente procedimiento, finalmente se impuso al recurrente una sanción global, por los dos ejercicios considerados, de 128.324,61 euros, por la comisión de la infracción tributaria prevista en el [artículo 191.1 de la ley General Tributaria](#), ya que el Sr. Abelardo no presentó declaración del IRPF en los ejercicios comprobados.

Se cuestiona por el actor su procedencia, aludiendo a la ausencia de los elementos objetivo y subjetivo ínsitos a la misma. En cuanto a este último, se considera que existe ausencia de motivación en el acuerdo sancionador y que concurriría, además, la causa de exoneración de responsabilidad consistente en interpretación razonable de la norma.

En primer lugar, y en lo que se refiere al elemento objetivo, es evidente su concurrencia, por cuanto, como ha quedado expuesto, el obligado tributario no presentó declaración por IRPF en los ejercicios comprobados, eludiendo el pago de determinados importes que se ponen de manifiesto en la liquidación, por lo que resulta clara la comisión del tipo infractor previsto en el [artículo 191.1 de la Ley General Tributaria](#).

La siguiente cuestión que plantea la demanda es la relativa al elemento subjetivo de la infracción, pues se pone de manifiesto en la misma tanto la ausencia de motivación en el acuerdo sancionador como la concurrencia de una interpretación razonable de la norma tributaria.

Pues bien, a la vista de tal alegato, conviene comenzar recordando que la Administración, por exigencias del derecho constitucional a la presunción de inocencia, debe en el ejercicio de su potestad sancionadora acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, tanto el objetivo como el subjetivo -la culpabilidad del infractor-.

Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia tiene plena aplicación en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador (por todas, [SSTC 120/1994, de 25 de abril](#), y [45/1997, de 11 de marzo](#)), lo que garantiza *"el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad"* ([STC 212/1990, de 20 de diciembre](#)), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, [SSTC 76/1990, de 26 de abril](#), [14/1997, de 28 de enero](#), [209/1999, de 29 de noviembre](#), y [33/2000, de 14 de febrero](#)].

La [STC 164/2005, de 20 de junio](#) estableció: *"como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril, 'no existe ... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias' y 'sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente'"*(FJ 4). La [STC 74/2022, de 14 de junio](#), ha reiterado que *"el principio de culpabilidad, tal y como se entiende en la jurisprudencia constitucional, proscrib[e] la responsabilidad objetiva o sin culpa, exigiendo no solo la autoría de la acción o de la omisión sancionables, sino también la necesidad de determinar la presencia de dolo o imprudencia"*[FJ 3 C)].

La culpabilidad no puede basarse en generalidades, tampoco puede realizarse por exclusión, es decir, por la afirmación de que su conducta es culpable porque no existe una interpretación razonable o porque no se aprecia una causa de exclusión de la culpabilidad; en definitiva, la culpabilidad ha de justificarse en relación al caso concreto.

Admitir otra postura equivaldría a aceptar la responsabilidad por el mero resultado, una responsabilidad objetiva proscrita por nuestro ordenamiento jurídico pues, constatada la comisión de una conducta que pudiera incardinarse en un tipo infractor, la consecuencia automática sería la imposición de la sanción, olvidando que la infracción exige la concurrencia de un elemento subjetivo y que sobre ello recae la obligación de la Administración de exponer las razones que le llevan a considerar punible esta conducta.

No es al sancionado a quien corresponde acreditar su inocencia sino al órgano sancionador probar la culpabilidad de aquél, la cual no puede deducirse por una simple relación de hechos sin una individualización al caso concreto.

El *Tribunal Supremo es categórico en esta exigencia y en las consecuencias de la falta de motivación. Así, en la sentencia de 15 de enero de 2009* expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la *Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004)*, «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia»[*SSTC 76/1990, de 26 de abril*, FJ B); *14/1997, de 28 de enero*, FJ 5; *169/1998, de 21 de julio*, FJ 2; *237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3*; y *129/2003, de 30 de junio*, FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [*Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992)*, FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la *Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002)* que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

Especialmente ilustrativa resulta la *Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2013, recurso 2661/2012*, en la que se resume la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cuestión: "*En estas sentencias se recoge en síntesis la siguiente doctrina: a) que la carga de la prueba y de la motivación corresponde a la Administración, b) que el acuerdo sancionador debe justificar específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, c) que la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, d) que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión, e) que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, f) que en aquellos casos en que la Administración no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque éste no ha explicado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando de ese modo las exigencias del principio de presunción de inocencia, g) que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de responsabilidad, h) que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas por los Tribunales Económicos Administrativos, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria*".

Pues bien, observado el acuerdo sancionador, se colige fácilmente que en el mismo se motiva de manera clara y suficiente la culpabilidad del recurrente, al haber simulado su residencia en Reino Unido en los ejercicios comprobados con el fin de ocultar su condición de contribuyente por el IRPF, y constatarse así un importante ahorro fiscal al acogerse en dicho territorio al régimen especial conocido como régimen de "remesas".

Se razona en el acuerdo sancionador que no existe duda razonable de la residencia fiscal en nuestro país durante los ejercicios comprobados, dada la irrelevancia del patrimonio que ha podido acreditar en Reino Unido y la fuente de las rentas obtenidas. Y que el Sr. Abelardo, pese a declarar percibir rentas por los servicios prestados a la entidad inglesa Bryke Consultancy, sin embargo, de las cuentas anuales de la sociedad se pone en evidencia que tal sociedad carece de estructura productiva alguna que le permita efectuar las prestaciones de servicios de asesoría que manifiesta realizar, lo que se pone de manifiesto por diversas circunstancias (la entidad carece de medio material alguno para el desarrollo de la actividad de consultoría, no contando con inmovilizado, no contando tampoco con capital humano alguno, con independencia de la figura del socio único y administrador de la sociedad; su único cliente es la entidad luxemburguesa Zitro International SARL, a la que factura 280.000 libras, pero esta entidad es controlada íntegramente por el propio obligado tributario, lo que permite afirmar que existe una perfecta connivencia

entre las partes intervinientes; y prácticamente el 75% de los gastos en los que incurre la entidad inglesa son las retribuciones del propio obligado tributario por importe de 200.000 libras).

La Administración, en el acuerdo impugnado, argumenta de modo suficiente que las rentas declaradas por el Sr. Abelardo por la prestación de servicios a favor de Bryke Consultancy no responden a las funciones desempeñadas a favor de dicha compañía, habiendo quedado suficientemente demostrado que la misma carece materialmente de la estructura necesaria para desempeñar las tareas que le son propias.

Y se razona cómo tales rentas tienen que proceder necesariamente de otras fuentes, siendo el origen de las rentas que se deduce de la información recabada, el que procede de las funciones inherentes a su cargo de máximo responsable del grupo Zitro, que ejerce sus funciones junto con el resto del personal clave de la organización en España, concretamente, en el Parque Empresarial La Finca, sede desde donde se dirige, y no desde un centro de negocios que no cuenta con medio alguno en Reino Unido.

Se concluye en el acuerdo sancionador, lo que resulta esencial a los efectos de valorar su motivación, que el contribuyente ha incumplido de forma consciente y voluntaria sus obligaciones tributarias, calificándose su conducta como dolosa, por cuanto interpuso de manera artificiosa a la sociedad Bryke Consultancy, pudiendo así obtener el certificado de residencia fiscal en Reino Unido, y estar, así, sujetas las rentas obtenidas a un régimen preferencial en dicho país, lo que conduce a que el contribuyente no tribute por su renta mundial, lo que supone, en definitiva, un importantísimo ahorro en la imposición personal del obligado.

De todo ello se colige, en definitiva, la existencia de una voluntad premeditada de ocultar los hechos regularizados a la Administración, no habiendo aportado ninguna justificación suficiente para no declarar los ingresos obtenidos en los ejercicios 2017 y 2018, cuando conforme a la normativa interna le corresponde tributar en nuestro país por su renta mundial.

Se invoca por el recurrente, de igual manera, la existencia de una interpretación razonable de la norma tributaria, lo que constituiría una causa exoneradora de responsabilidad al amparo del [artículo 179.2 de la Ley General Tributaria](#).

A tal efecto, hemos de indicar que el [Tribunal Supremo se ha pronunciado en las sentencias de 18 de marzo de 2024, 29 de octubre de 2024, 19 de diciembre de 2024 \(recursos nº 5543/202, 1838/2023 y 2248/2023\) y 7 de mayo de 2025 \(rec. de casación 4363/2023\)](#) sobre la interpretación de la causa de exclusión de la culpabilidad contenida en el [artículo 179 LGT](#).

Podemos sintetizar la doctrina expuesta del siguiente modo:

El artículo 179 de la Ley General Tributaria -LGT- se rubrica, de forma poco precisa, principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, cuando en realidad se refiere a otro principio distinto, el de culpabilidad. Dentro de su regulación, el apartado 1 enuncia, con carácter general, que «1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos». En ese contexto, viene a significar que solo se puede sancionar a quienes sean culpables de haber cometido una infracción tributaria. El apartado 2, manteniendo la tónica de escaso rigor conceptual, enuncia casos -irreconducibles a la unidad y a la dogmática penal- de exclusión de la responsabilidad, dentro de la terminología utilizada donde responsabilidad debe entenderse rectamente como culpabilidad, entre otros, el apartado d): «Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias».

Para ilustrar esos supuestos en que la conducta del que ha realizado una acción u omisión catalogable como infracción tributaria puede considerarse diligente -y, por ende, no culpable- el precepto añade, a título de ejemplo «[...] entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma ».

Esta causa de exclusión de la culpabilidad del artículo 179.2.d) LGT tiene singular relevancia en el orden sancionador tributario, en tanto sirve de contención para mitigar los riesgos de una conexión automática entre la infracción de los deberes fiscales, sustantivos o formales, y su castigo mediante la imposición de sanciones, pero no agota, así lo hemos dicho, el amplio campo de la exclusión del elemento subjetivo de las infracciones, sino solo en determinadas circunstancias.

Debe recordarse a tal efecto, de una parte, que la ley confía, en casi todos los tributos y, desde luego, en los que son cabecera del sistema fiscal, la autoliquidación del obligado tributario como modo natural, casi universal, de gestión y pago de aquellos; de otra parte, que la norma sancionadora tributaria es, por lo común, una norma en blanco, lo que significa que la integración y plena comprensión del tipo infractor requiere el complemento de una norma a la que la primera se remite y sin el cual quedaría vacía de contenido. Si la norma sancionadora suele presentar, por lo general, y aunque solo fuera por su simplicidad, unos perfiles más o menos claros e inteligibles, no sucede siempre lo mismo con la norma fiscal tipificadora de derechos y obligaciones fiscales, tanto materiales como formales, incluidas en disposiciones a menudo reglamentarias, en continua variación y con enunciados confusos o abiertos a exégesis diferentes, incluso antagónicas.

Ello sucede con el añadido -agravatorio- de que es el obligado al pago del impuesto de que se trate quien debe, en su declaración, que es un acto de voluntad y de reconocimiento, optar por una de las posibles interpretaciones que, a menudo, ofrecen las normas reguladoras de los tributos, bajo la amenaza de incurrir en responsabilidad en caso de discrepancia de la Administración con esa alternativa.

Para evitar que la mera discordia de la Administración con el ciudadano en cómo se debe interpretar una disposición normativa sea zanjada mediante el uso abusivo de la potestad sancionadora, la ley excluye el caso de quien haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, dentro de tal hipótesis -«[...] entre otros supuestos»- el de quien se ampare en una interpretación razonable de las normas. La condición de razonable de una interpretación es, a su vez, un concepto jurídico indeterminado y, por ello mismo, de problemática indagación, ya que de ella depende, lo hemos señalado ya, que una acción u omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios sea culpable o no lo sea.

Ahora bien, este epígrafe ejemplificativo del caso de diligencia, que es incompatible con la presencia del elemento subjetivo o culpable, sea a título de dolo o de culpa, no agota todas las posibilidades de exclusión de la culpabilidad, sino que se refiere, solo, a una de sus manifestaciones, emparentada, en cierto modo, con la ausencia de reprochabilidad que el Estado ha de mostrar frente a aquella persona a quien no le es exigible, en Derecho, una conducta distinta a la que ha observado. Cuando afirmamos que no agota el campo de la culpabilidad, en realidad queremos decir que el elemento de la culpabilidad, como hemos dicho de forma constante y reiterada, lo debe aportar inexcusablemente la Administración que sanciona, para así enervar el principio constitucional de presunción de inocencia ([art. 24.2, in fine, de la Constitución Española](#)).

En virtud de este principio capital del Estado de Derecho, incumbe a la Administración que ostenta la potestad penal -en un término comprensivo de la sanción administrativa- acreditar que la conducta que trata de sancionar es culpable, declaración que debe ser estricto objeto de una motivación singular y amplia, que huya de las fórmulas estereotipadas de empleo masivo que tan a menudo hemos conocido. Sobre tales extremos existe tanta y tan detallada jurisprudencia que no se precisa la mención concreta de ninguna de sus manifestaciones.

Así, hemos indicado con reiteración, a este respecto, que no basta al órgano sancionador con aseverar que la norma es clara, o no susceptible de interpretación diferente a la que brota de su mera literalidad, para quedar dispensada de profundizar en la constatación y plasmación formal de la culpabilidad, indicando si lo es a título de dolo o culpa. En otras palabras, no pesa sobre el expedientado un baldón que podría denominarse presunción de culpabilidad y que deba desvirtuar promoviendo a posteriori una interpretación razonable de la norma en que se haya basado la apreciación del presupuesto de hecho tipificado.

Se puede añadir que, precisamente porque esa interpretación razonable de la norma que el interesado sostiene, al amparo del [art. 179.2.d\) LGT](#) , no abarca todas las posibilidades de excluir o eximir la responsabilidad sancionadora, un recto entendimiento de esa fórmula legal exculpatória exige examinarla con rigor conceptual para evitar que toda alegación sobre la concurrencia o no de culpabilidad se focalice en este apartado de la ley, que guarda una significación bien precisa.

Así, aunque parezca una obviedad, solo entrará en juego la posibilidad de concurrencia de ese [apartado d\) del artículo 179.2 LGT](#) en los casos en los que se dirima, de cualquier forma, un conflicto interpretativo sobre las normas, sobre su vigencia, su aplicabilidad al caso, el entendimiento de su contenido regulador u otros aspectos. Es indiferente que tal interpretación se sostenga respecto de la norma sancionadora stricto sensu, que acostumbra ser norma en blanco -ya lo hemos dicho- o que se promueva en relación con la norma sustantiva a la que aquella se remite para integrar y completar el tipo sancionador; como también lo es que la interpretación que cabe postular con fines exculpatórios, en tanto exponentes de la conducta diligente que, por tanto, no puede ser castigada, lo sea de normas constitucionales, legales o reglamentarias".

Pues bien, en el presente supuesto, no se dirime un conflicto interpretativo sobre las normas, su vigencia o aplicabilidad, debiéndose subrayar que el obligado tributario no ha ofrecido una argumentación completa y consistente que acredite, a la vista del tenor literal de las normas incumplidas y del desarrollo doctrinal, jurisprudencial y administrativo de las mismas, que por su parte se realizó un análisis racional de las mismas, aportando ante la Administración Tributaria no sólo dicha interpretación sistemática de la norma, sino también todos los elementos en que encontró apoyo para dicha formulación.

En consecuencia, y por lo expuesto, debe desestimarse la concurrencia de una interpretación razonable de la norma como causa excluyente de la responsabilidad tributaria.

Finalmente, argumenta el recurrente, en relación a la sanción, que no debe calificarse como grave, al no concurrir ocultación, por lo que debería calificarse como leve, por cuanto presentó el modelo 030, informando de ello el 20 de marzo de 2015.

Sobre tal cuestión ha de incidirse en que el [artículo 191.3 de la Ley General Tributaria](#) dispone que "la infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación".

Conforme a lo dispuesto en el artículo 184.2 de la Ley General Tributaria:

"A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento".

Y por su parte, de acuerdo con el artículo 4.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, *"se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor".*

Pues bien, en el presente supuesto, y de acuerdo con los preceptos transcritos, se considera que existe ocultación, por cuanto el obligado tributario no presentó las declaraciones del IRPF en los ejercicios comprobados, por lo que la infracción debe ser calificada como grave. Así, se aprecia en el presente supuesto una voluntad premeditada de ocultar los hechos regularizados a la Administración, sin que la simple presentación de la declaración censal que constituye el modelo 030 pueda servir de argumento para justificar la inexistencia de ocultación.

En consecuencia, procede desestimar también las alegaciones del recurrente en lo referente a la imposición de la sanción, debiéndose proceder a confirmar la misma.

Se impone, en consecuencia, la desestimación íntegra del recurso interpuesto.

SEXTO.- Costas procesales

Al desestimarse el recurso interpuesto, se imponen las costas derivadas del mismo al recurrente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA. La Sala, en este caso concreto, y en atención a la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, en uso de la facultad reconocida en el apartado 4 del artículo citado, fija como cantidad máxima a reclamar a la parte condenada en costas por los conceptos de honorarios de Abogado y derechos de Procurador la suma de 3.000 euros, más el IVA correspondiente.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de Don Abelardo, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 22 de noviembre de 2023, que ha sido identificada en el fundamento de derecho primero de esta resolución, por lo que, en consecuencia, procedemos a confirmar íntegramente la misma.

Imponemos las costas derivadas de este recurso a la parte recurrente, con el límite, forma y cuantía determinadas en el último de los fundamentos jurídicos de la presente sentencia.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

