



Criterio **1** de **2** de la resolución: **00/01527/2019/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **24/05/2022**

**Asunto:**

IRPF. Residencia fiscal. Determinación de la ubicación del núcleo principal de las actividades o intereses económicos. SAN de 10-11-2021, rec. 3/2018.

**Criterio:**

La norma aplicable, el artículo 9.1.b) de la LIRPF, no define qué se entiende por núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos.

Este Tribunal ya ha concluido (RG 2008/2019, de 22-02-2021) que sería una interpretación limitada, y desacertada, atender únicamente a la ubicación de las diferentes modalidades de renta obtenidas por el contribuyente, ya que pese a que nos encontremos ante un impuesto que grava la renta, el precepto no acude sólo a las fuentes de renta, sino que nos conduce a "las actividades o intereses económicos"

Por ello, deben tenerse en cuenta otros criterios, como la localización del patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, bien a través de los ingresos, bien de los gastos, y el lugar de gestión de rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas.

Este criterio se ratifica ahora, añadiendo en su apoyo lo concluido por la sentencia de la Audiencia Nacional de 10-11-2021, rec. núm. 3/2018, que adopta la postura ecléctica que considera que para determinar la localización del núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos se han de tomar en consideración todos los criterios objetivos que permitan determinarla, es decir tanto el lugar donde se ha obtenido el mayor volumen de rentas como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, todo ello analizando en cada caso las pruebas existentes.

Reitera criterio de RG 2008/2019, de 22-02-2021.

**Referencias normativas:**

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF  
9.1.b)

**Conceptos:**

Acreditación  
Centro de intereses económicos  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF  
Patrimonio  
Prueba  
Residencia efectiva

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 24 de mayo de 2022

RECURSO: 00-01527-2019

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El día **18 de marzo de 2019** tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto, el **14 de marzo de 2019**, contra la resolución de la Sala Desconcentrada de Málaga del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEAR de Andalucía, en adelante), de **20 de diciembre de 2018**, relativa a las reclamaciones, resueltas de forma acumulada, identificadas con número de registro **R.G. 29-04438-2016, 29-04439-2016 y 29-00556-2017**, interpuestas contra los Acuerdos de liquidación (**A23-...52 y A23-...90**), derivadas de las actas de disconformidad **A02-...52 y A02-...90**, dictados por la Dependencia Regional de Inspección, sede en Málaga, de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, en relación con el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, así como, contra el Acuerdo sancionador derivado de dichas liquidaciones consecuencia de la comisión de una infracción tributaria grave, tipificada en el artículo 191 LGT.

**SEGUNDO.-** Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante la notificación, el día **14 de julio de 2015**, de la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, en relación con el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, períodos 2011 y 2012.

Habiendo apreciado la Inspección indicios que demostraban que el reclamante era residente fiscal en España en 2011, y que en este ejercicio había obtenido una ganancia patrimonial sujeta a este impuesto, el día **28 de enero de 2016**, se notifica al representante, acuerdo de modificación de actuaciones, que quedaron referidas al IRPF del ejercicio 2011, con alcance limitado a la comprobación de la ganancia patrimonial derivada de la disolución de **TW SL**.

Posteriormente, la Inspección tuvo conocimiento de la obtención por parte del reclamante de otras rentas, por lo que se procedió a adoptar un nuevo acuerdo de ampliación de actuaciones, notificado el **17 de junio de 2016**, que quedaron referidas al IRPF del ejercicio 2011, y alcance general.

Ambos Acuerdos de liquidación **A23-...52 y A23-...90** se dictaron el 7 de septiembre de 2016, resultando una deuda tributaria a ingresar de 1.852.526,01 (1.551.099,84 euros de cuota dejada de ingresar y 301.426,17 euros de intereses de demora) y 27.578,90 euros (23.091,52 euros de cuota dejada de ingresar y 27.578,90 euros de intereses de demora).

El motivo de la regularización consistió, en síntesis, en la determinación de la residencia fiscal en España del reclamante durante el ejercicio 2011, en base a lo dispuesto en el artículo 4.2 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y **PAIS\_1** (reglas de *tie break* o desempate) al comprobar la existencia de un conflicto de jurisdicción entre ambos Estados (doble residencia fiscal), considerando que el denominado centro de intereses vitales del reclamante (relaciones personales y económicas más estrechas) se situaba, en el ejercicio regularizado, en España.

Establecido lo anterior, se procede a la regularización mediante la liquidación definitiva contenida en el Acuerdo **A23-...52** de las siguientes rentas:

- 116.600 euros de rendimientos del capital mobiliario como consecuencia de la valoración de la operación vinculada por el uso de una vivienda propiedad de **XZ SL**, de la que es socio único.
- 248.081,05 euros de rendimientos del capital mobiliario por los intereses correspondientes al préstamo de **Axy** a **TW SL**.
- 7.138.107,74 euros de ganancia patrimonial derivada de la disolución de **TW SL**.

El Acuerdo de liquidación **A23-...90** contiene una liquidación provisional, a cuenta de la liquidación definitiva contenida en el Acuerdo **A23-...52**, de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4 LGT y en el art. 190.RGAT, liquidando el rendimiento derivado de la valoración de la operación vinculada consistente en el uso y disposición de la vivienda propiedad de **XZ S.L.**, de la que el reclamante es socio único.

Los Acuerdos se notificaron al reclamante el 7 de septiembre de 2016.

**TERCERO.-** Iniciado el expediente sancionador por entender que la conducta del reclamante podría ser constitutiva de infracción tributaria, la Inspectora Regional Adjunta, en fecha **8 de octubre de 2015**, dictó el Acuerdo de Imposición de Sanción antes identificado imponiendo sanción por la comisión de la infracción tipificada en el **artículo 191 LGT**, esto es, por dejar de ingresar la cantidad resultante de la correcta autoliquidación del tributo, calificándose como grave, ante la concurrencia de ocultación, incrementándose la base un 25 por ciento por el perjuicio económico y siendo, en consecuencia, del 75 por ciento de la sanción, ascendiendo la cuantía a 117.785,57 euros en el ejercicio 2012.

Dicho Acuerdo fue notificado el **8 de octubre de 2015**.

**CUARTO.-** Frente a los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción antes identificados la reclamante interpuso, ante el TEAR de Andalucía, con fechas **3 de octubre de 2016 y 26 de enero de 2017**, las reclamaciones económico administrativas identificadas con número de registro **R.G. 29-04438-2016, 29-04439-2016 y 29-00556-2017**.

reclamante, en base a los siguientes motivos:

- Respecto de la alegada nulidad al no existir representación del compareciente se considera que D. **Cqp** tenía una autorización del interesado muy amplia, pudiendo recibir notificaciones, requerimiento, diligencias, actas y obtener copia y acceder a expedientes abiertos a nombre del reclamante en las oficinas de la AEAT. En consecuencia, procede desestimar sus pretensiones en este punto.

- En relación con la paralización de las actuaciones inspectoras por un plazo superior a 6 meses (concretamente, entre la primera diligencia suscrita el 23/09/2015 y, la segunda, de 27/04/2016, ha transcurrido más de 6 meses) el TEAR afirma que consta una nueva orden de modificación de carga en plan, de 21 de enero de 2016, para ampliarlo al IRPF 2011, carácter parcial, al objeto de comprobar la ganancia patrimonial obtenida tras la disolución y liquidación de la sociedad **TW**, notificado el 28 de enero de 2016 y, asimismo, constan diversos correos electrónicos entre la actuario y el representante, de 23 de octubre de 2015, 29 de enero de 2016 y 05 de abril de 2016.

- En cuanto a su alegación relativa a la incorrecta valoración del incremento de patrimonio regularizado, afirma el TEAR que ya resolvió la cuestión suscitada en la reclamación 29/04320/2016, interpuesta por **TW S.L.**, cuyo Fundamento reproduce.

- Respecto del resto de alegaciones formuladas, incompleta formulación del expediente electrónico, invalidez de la fijación de residencia en España e inexistencia de actividad probatoria que determine la existencia de una cesión de uso realizada por la entidad **XZ, SL** a favor del **Sr. Axy**, señala que los argumentos invocados son idénticos a los argumentos vertidos ante la oficina gestora, limitándose a ratificar lo ya expuesto ante la ausencia de argumentos nuevos.

- En cuanto a la sanción, considera, a tenor de lo expuesto con anterioridad, que sí concurre la culpabilidad exigida por nuestra legislación al haber ingresado el sujeto pasivo cantidades menores a las que le correspondían, no existiendo vulneración de la presunción de inocencia.

**QUINTO.-** Frente a la resolución del TEAR de Andalucía, notificada el **31 de enero de 2019**, el reclamante interpuso, el **14 de marzo de 2019**, el presente recurso de alzada mediante escrito en el que se formulan, en síntesis, las siguientes alegaciones:

Alegaciones formales relativas al desarrollo de las actuaciones de comprobación desarrolladas por la Inspección de los tributos:

**1.- Nulidad de pleno derecho de las actuaciones inspectoras.** Inexistencia de representación a favor del compareciente causante de nulidad de pleno derecho.

**2.- Nulidad de las actuaciones por ausencia de notificación de la Orden inicial de Carga en Plan (...-G-0001).** Afirma que dicha Orden se materializa en una comunicación de inicio de actuaciones de comprobación Número de referencia ...-G-0001-000XMTM0 que nunca ha sido notificada lo que determina la nulidad de las actuaciones. Asimismo, en relación con esta alegación, defiende la nulidad de pleno derecho de la resolución impugnada que, a su juicio, incurre en incongruencia omisiva generadora de indefensión al no haber entrado a conocer este motivo concreto de impugnación aducido en el escrito de alegaciones formulado ante el TEAR.

**3.- Prescripción de las actuaciones de comprobación a causa de la paralización del procedimiento, sin causa justificada, por plazo superior a seis meses.**

**4.- Nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas por la inexistente apreciación de la unidad familiar eludiendo, de esta forma, pronunciamiento alguno sobre la opción de tributación conjunta o separada de la que disponía el reclamante.**

**5.- Incorrecta valoración del incremento de patrimonio regularizado.** La resolución impugnada se remite, a su vez, a lo dispuesto en la resolución del TEAR de Andalucía 29/04320/2016 considerando el reclamante que, en dicha resolución, no se analizó ninguno de los elementos de prueba por él aportados. Disconforme con lo anterior, interpuso recurso de alzada ante este TEAC, R.G. 00/00280/2018, dictándose resolución el 18 de septiembre de 2018, inadmitiendo el recurso conforme a lo dispuesto en el artículo 239.4 a) LGT al no exceder la cuantía de la regularización en el periodo de liquidación de los 150.000,00 euros que habilitan para la interposición del recurso, por tanto, este TEAC consideró que la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía debió dictarse en única instancia.

El reclamante reitera las alegaciones formuladas en la interposición de la reclamación inadmitida por este TEAC R.G. 00/00280/2018, considerando que el principal argumento contenido en aquella resolución del TEAR impugnada radica en la falta de actividad probatoria, lo cual, en forma alguna se ajusta a la realidad.

**6.- Negligencia de la Inspección en las actuaciones de comprobación realizadas.** Pérdida de documentación esencial para el expediente, incongruencia omisiva de la resolución del TEAR. Alega el reclamante que las personaciones en las Oficinas Públicas han sido más numerosas que las diligencias extendidas pues la actuario responsable del procedimiento decidía "*en qué momento se hacía diligencia y en qué momento no*", de lo cual, queda constancia a su juicio, por el contenido de los correos electrónicos (cuya inclusión en el expediente ha sido arbitraria, pues existen muchos más) y la discrepancia de fechas de dichos correos con las que figuran en las diligencias extendidas.

En este sentido, manifiesta que el representante presentó las declaraciones originales de los Impuestos pagados en **PAÍS\_1** y, la actuario, las extravió atribuyendo en el Acuerdo al reclamante la falta de presentación de los mismos. Su aportación, según afirma, se recoge la diligencia extendida el 1 de julio de 2016 en su apartado 4.

Alega otras negligencias de la Inspección manifestadas en la imposibilidad de descarga completa del expediente en el trámite de audiencia y su no subsanación, existencia de dilaciones imputables a la administración o la tramitación confusa del expediente considerando que han menoscabado sus derechos como obligado tributario.

Alegaciones de fondo relativas al objeto de la regularización:

**1.- Nulidad de las actuaciones por la incorrecta fijación de la residencia en España. Pérdida en la sociedad ... QR. Incongruencia omisiva.** Entiende el reclamante que no existe conflicto de residencia, ya que, no ha permanecido en España más de 183 días, ni radica en España su núcleo de intereses económicos y, en consecuencia, no es residente en España.

Si, eventualmente, se considera la existencia de tal conflicto, el reclamante defiende que no tiene vivienda a su disposición en España, la vivienda propiedad del **XZ S. L.** siempre ha estado destinada a su venta después de la actuación de promoción realizada por la misma, sin embargo si tiene vivienda en **PAÍS\_1** y en **PAÍS\_2**. Su centro de intereses vitales radica en **PAÍS\_1** no teniendo las participaciones en entidades españolas ninguna relevancia a estos efectos, bien por tratarse de entidades no generadoras de ingresos, bien por su escaso valor patrimonial, al contrario que en **PAÍS\_1**. La Inspección no ha acreditado, en modo alguno, que el reclamante viva habitualmente en España, ni siquiera tras los múltiples requerimientos realizados.

Defiende el reclamante la ficción que ha supuesto la fijación de la residencia por la Inspección en los siguiente términos:

*"Además tenemos que recordar que para justificar la actuación de la fijación de residencia la actuario convirtió la actuación parcial a una actuación general del IRPF que fue supuestamente fue notificada en fecha 17 de junio de 2016 , para finalizar con la firma de las actas el día 2 del agosto del 2016 .*

*En un mes y medio y sin realizar ningún tipo de comprobación a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, la Inspección ha realizado una actuación completa para determinar la residencia en España del Señor Axy.*

*Resulta evidente que la conversión a actuación general y la conexión tan corta con la firma de las actas pone en evidencia que esta conversión no es sino una ficción realizada por la Inspección para fijar la residencia en España del Sr. Axy, fijación que en forma alguna se podría haber desarrollado con una actuación parcial."*

Enumera la documentación aportada para acreditar que vive habitualmente en **PAÍS\_1** alegando la incongruencia omisiva del TEAR al no pronunciarse sobre la misma.

**2.- Ingresos derivados de una supuesta cesión de uso de XZ SL a favor del reclamante.** Alega que la cesión del uso de la vivienda realizada por **XZ** al reclamante carece fe fundamentación en el expediente. No se encuentra ningún documento que indique que ha finalizado la actuación de comprobación realizada sobre dicha entidad, esto es, se desconoce el ajuste primario practicado en sede de la sociedad del que deriva la regularización del socio.

La cesión de uso ha de ser efectiva y constatada y ha de valorarse en función del uso efectivo que se realice sin que dicha actividad probatoria haya existido ni conste en el expediente.

Se incumplido el procedimiento regulado en el artículo 16 TRLIS al no efectuar comunicación alguna al reclamante del procedimiento seguido frente a la sociedad a fin de que pudiera personarse en el procedimiento y formular las alegaciones oportunas.

**3.- Nulidad del Acuerdo sancionador. Falta de motivación del elemento subjetivo.** El reclamante defiende la aportación del certificado de residencia fiscal, de las declaraciones de renta y patrimonio presentadas en **PAÍS\_1**, de las declaraciones por IRNR presentadas en España y, asimismo, ha acreditado la existencia de intereses económicos y personales muy relevantes en otros países, más que los existentes en España. Lo anterior, impide considerar la existencia de culpabilidad necesaria para la válida imposición de una sanción en el ámbito tributario.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

El ajuste a Derecho de los actos impugnados, en este caso, tras analizar las cuestiones formales planteadas por el reclamante, se ha de analizar la residencia fiscal en España del mismo durante el ejercicio 2011, la cesión de uso de vivienda regularizada, así como, en su caso, la pertinencia de la sanción impuesta como consecuencia de la regularización practicada.

**TERCERO.-** Por lo que respecta a la primera de las cuestiones formales suscitada por el reclamante, esto es, la ausencia de representación válidamente conferida por la ausencia de documento normalizado de representación debidamente cumplimentado y anejo a la comunicación que amplía el alcance de las actuaciones de IRPF 2011 alcance parcial a IRPF 2011 alcance general, lo cuál, determinaría, a su juicio, la nulidad de pleno derecho de las actuaciones.

Esta alegación fue rechazada por la resolución impugnada en los siguientes términos:

*"Consta en el expediente remitido un correo electrónico del representante D. Cqp, de 29-01-2016, en el que manifiesta que el interesado firmó en el despacho de D. Bqz un documento habilitando a cualquier miembro del despacho o a él mismo para recibir cualquier notificación relacionada con él, el cual consta en el expediente remitido, no apreciándose, por este Tribunal, la nulidad pretendida pues D. Cqp tenía una autorización del interesado muy amplia, pudiendo recibir notificaciones, requerimiento, diligencias, actas y obtener copia y acceder a expedientes abiertos a nombre del reclamante en las oficinas de la AEAT. En consecuencia, procede desestimar sus pretensiones en este punto."*

En relación con esta cuestión, dispone el **artículo 46 de la Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)

#### **"Artículo 46. Representación voluntaria.**

**1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.**

**2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.**

**A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos.**

**3. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.**

**(...)"**

Asimismo, en desarrollo reglamentario del precepto anterior disponen los **artículos 111 y 112 del Real Decreto 1065/2007**, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT):

#### **"Artículo 111. La representación voluntaria**

**Artículo 111. La representación voluntaria.**

1. La representación será conferida, en el caso de personas físicas con capacidad de obrar, por ellas mismas.

*En el caso de personas físicas sin capacidad de obrar en el orden tributario, de personas jurídicas y de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la representación voluntaria podrá ser conferida por quienes tengan la representación legal y esta lo permita.*

*La representación podrá ser otorgada en favor de personas jurídicas o de personas físicas con capacidad de obrar.*

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá otorgada la representación, entre otros, en los siguientes casos:

a) Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público.

b) Cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente.

c) Cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia.

d) Cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación. En estos supuestos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.

e) Cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración tributaria.

3. En todos los supuestos de representación deberán constar, al menos, las siguientes menciones:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del representado y del representante, así como la firma de ambos. Cuando la representación se otorgue en documento público no será necesaria la firma del representante.

b) Contenido de la representación, así como la amplitud y suficiencia de la misma.

c) Lugar y fecha de su otorgamiento.

d) En el caso de representación voluntaria otorgada por el representante legal del obligado tributario, deberá acreditarse la representación legal.

(...)

5. La revocación de la representación no supondrá la nulidad de las actuaciones practicadas con el representante antes de que se haya acreditado esta circunstancia al órgano actuante. A partir de dicho momento, se considerará que el obligado tributario no comparece ante la Administración tributaria ni atiende los requerimientos de esta hasta que nombre un nuevo representante o la atienda personalmente.

6. La renuncia a la representación no tendrá efectos ante el órgano actuante hasta que no se acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente al representado.

(...)

**Artículo 112. Disposiciones comunes a la representación legal y voluntaria.**

1. La representación deberá acreditarse en la primera actuación que se realice por medio de representante, si bien su falta o insuficiencia no impedirá que se tenga por realizado el acto o trámite de que se trate, siempre que se aporte aquélla o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo.

*En todo caso, se podrá exigir que la persona o personas con quienes se realicen las actuaciones acrediten su identidad y el concepto en el que actúen.*

En el supuesto de que el representante **no acredite la representación**, el acto se tendrá por no realizado o al obligado tributario por no personado a cuantos efectos procedan, salvo que las actuaciones realizadas en su nombre sean ratificadas por el obligado tributario.

2. Se entenderán ratificadas las actuaciones del representante en caso de falta o insuficiencia del poder de representación en los siguientes supuestos:

a) Cuando el obligado tributario impugne los actos dictados en el procedimiento en que aquel hubiera intervenido sin alegar esta circunstancia.

b) Cuando el obligado tributario efectúe el ingreso o solicite el aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda tributaria o de la sanción que se derive del procedimiento. No obstante, en estos casos no se entenderá subsanada la falta o insuficiencia del poder de representación cuando se haya presentado recurso o reclamación económico-administrativa en el que se alegue dicha falta o insuficiencia.

3. Cuando en un procedimiento tributario se actúe mediante representante se hará constar expresamente esta circunstancia en cuantas diligencias y actas se extiendan y se unirá al expediente el documento acreditativo de la representación. Si la representación se hubiese otorgado mediante documento público bastará la referencia al mismo y se unirá al expediente copia simple o fotocopia con diligencia de cotejo.

4. Las actuaciones tributarias realizadas con el representante del obligado tributario se entenderán efectuadas directamente con este último.

*Las manifestaciones hechas por la persona que haya comparecido sin poder suficiente tendrán el valor probatorio que proceda con arreglo a derecho.*

5. Acreditada o presumida la representación, corresponde al representado probar su inexistencia sin que pueda alegar como fundamento de la nulidad de lo actuado aquellos vicios o defectos causados por él.

6. Cuando en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa se anule la resolución o la liquidación administrativa por falta o insuficiencia del poder de representación, se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se debió acreditar la representación o se aportó el poder que se estima insuficiente y conservarán su validez las actuaciones y pruebas del procedimiento de aplicación de los tributos realizadas sin intervención del representante con el que se entendieron las actuaciones.

7. El obligado tributario podrá intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal o por la persona que considere oportuno en cada momento, de lo que se dejará constancia en el expediente, así como de la identidad del asistente.

Cuando el representante acuda acompañado de cualquier persona deberá acreditarse la conformidad del obligado tributario a que conozca las actuaciones en las que intervenga.

En este sentido, constan en el expediente las comunicaciones de inicio identificadas por el reclamante y por la Inspección, esto es:

- Comunicación de inicio del procedimiento inspector, notificada el **13 de julio de 2015**, por el concepto Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, períodos 2011 a 2012, alcance general, número de referencia ...-G-0002-0011PHX6, constando documento normalizado de representación.

- Comunicación de ampliación de actuaciones, notificada el **28 de enero de 2016**, modificándose el concepto IRNR por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), los períodos 2011 a 2012 por el período 2011 y el alcance general por el carácter parcial. Número de referencia ...-G-0003-00156C62, constando documento normalizado de representación.

- Comunicación de ampliación de actuaciones, notificada el **17 de junio de 2016**, modificándose el carácter parcial por el alcance general. Número de referencia ...-G-1004-0018CZ80, no constando documento normalizado de representación.

Hay constancia en el expediente del correo electrónico remitido por la representación del actuante a la actuario en el que se indica, literalmente:

"Buenos días ...:

En relación con la comunicación de ampliación de actuaciones de comprobación que me notificaste ayer y tal y como te comente te adjunto el documento que en su día el Sr. **Axy** firmo en el despacho de **Bqz** habilitando para que cualquier persona del despacho o yo mismo pudiese recibir cualquier tipo de notificación relacionada con el.

Yo creo que este documento es mas que suficiente para que yo pueda recepcionar la notificación o en cualquier caso cualquier persona del despacho de **Bqz**.

El documento original esta en mi poder y te lo llevare físicamente el próximo miércoles ya que tengo previsto tal y como te comente ir ese día a la Delegación.

Un saludo."

E igualmente consta el documento al que hace referencia el TEARA en el que, el reclamante, compareciendo en nombre propio y firmando el referido documento, autoriza con nombre, apellidos y NIF a diversas personas trabajadores de un despacho de abogados, entre las que se encuentra D. **Cqp** con el que se entendieron las actuaciones: "...para que cualquiera de ellos indistintamente puedan retirar notificaciones, requerimientos, diligencias, actas y obtener copia y acceder a expedientes abiertos a su nombre en las oficinas de la AEAT."

Alega el reclamante la insuficiencia de tal documento por ser de fecha anterior al inicio de las actuaciones inspectoras, no contener referencia alguna al procedimiento IRPF 2011 alcance general, no recoger de forma expresa el alcance de la representación y no existir aceptación de la representación por parte del aquí reclamante.

Partiendo de que la falta o insuficiente acreditación de la representación no sería causante de la nulidad de pleno derecho pretendida por el reclamante, sino, por contra, de la retroacción de las actuaciones de acuerdo con el artículo 112.6 RGAT, se trata de dilucidar si los documentos anteriores, o bien, dicho documento privado, es suficiente para considerar acreditada la representación o, por contra, no lo es, lo que obligaría a determinar las consecuencias de la ausencia de representación.

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado este TEAC en resolución relativa a la reclamación **R.G. 00/01892/2012, de 5 de febrero de 2015 (reiterando el criterio contenido, entre otras, en RG 00/00120/2011, de 20 diciembre de 2011, 00/05349-2010, de 5 de marzo de 2014, 00/04204/08, de 6 de noviembre de 2008 y 00/04159/05, de 03 de abril de 2008)** habiendo sido confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional, de **20 de julio de 2018 (número de recurso 309/2015)** que indica (subrayados de este TEAC):

**"TERCERO : Establecidos los preceptos de aplicación y su interpretación jurisprudencial, examinaremos las alegaciones actoras.**

La primera cuestión que se plantea es la del alcance de la representación otorgada por el sujeto pasivo. Se afirma en la demanda que, toda vez que el procedimiento inspector se amplió a otros conceptos y periodos, debió otorgarse nueva representación.

La ampliación consistió en la comprobación de las consecuencias fiscales de la transmisión en 2003 de la finca La Capitana.

En primer lugar, **la ampliación del objeto de las actuaciones inspectoras no inicia un nuevo procedimiento inspector, por lo que no es necesario otorgar nueva representación**, en segundo lugar, en el documento de apoderamiento que obra en autos, podemos leer "(...) para que actúe ante la Inspección de los tributos de la AEAT en el procedimiento de comprobación e investigación iniciado/ampliado su alcance mediante comunicación de fecha (...)" El procedimiento inspector para el que se otorgó la representación, permaneció el mismo aún cuando las actuaciones se extendieron a la comprobación de las consecuencias fiscales de la venta de la finca citada, y nada objetó el representante respecto a su representación.

Por otra parte, en la Comunicación de Ampliación de Actuaciones de Comprobación, se señala expresamente "El representante legal de la entidad deberá comparecer personalmente, o por medio de representante autorizado al efecto, en las Oficinas de esta Inspección, en la fecha y ante el actuario que se indican en la cabecera de esta comunicación, provisto de la documentación que se relaciona en Anexo." Por lo tanto, existiendo un representante del sujeto pasivo, y no existiendo voluntad en contra de este, debemos concluir que la representación otorgada se mantiene respecto a la comprobación de la transmisión en el ejercicio 2003 de la finca denominada LA CAPITANA.

No existe indicio racional alguno para conectar la negativa a aceptar un acta de conformidad con la comprobación de las consecuencias fiscales de la venta de La Capitana.

|(..)"

El representante legal facultó al asesor fiscal **D. Cqp** para actuar ante la Inspección con relación al procedimiento de comprobación e investigación iniciado mediante Comunicación, notificada el **13 de julio de 2015**, e igualmente le volvió a autorizar en la primera ampliación de actuaciones notificada **28 de enero de 2016**, así como, en su caso, en los procedimientos sancionadores que pudieran iniciarse, señalando que *"Con relación a los conceptos y períodos objeto de dicho procedimiento podrá ejecutar las siguientes facultades: ...: suscribir las actas de conformidad, disconformidad o con acuerdo...; y, en general, realizar cuantas actuaciones correspondan al/a los representado/s en el curso de dicho/s procedimiento/s"*.

La ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras (nº ref. ...-G-1004-0018CZ80) no inicia un nuevo procedimiento sino que es una continuación del iniciado con anterioridad, (nº ref. ...-G-0002-0011PHX6), de modo que, *"salvo que se haga manifestación expresa en contrario"*, la Administración ha de entenderse con el representante designado. Evidentemente, cada documento incorporado al expediente tiene una referencia concreta, un número de identificación, pero tanto la comunicación de inicio, como las ampliaciones posteriores, y la Orden de carga en plan y las modificaciones posteriores van referidas al mismo procedimiento (...-G) porque el procedimiento inspector es único, dado el principio de unicidad procedimental que rige y es, por tanto, el mismo.

Y así se desprende del **artículo 178.5 RGAT** que, faculta a la Inspección (*"cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen"*) para modificar la extensión de las actuaciones a fin de incluir obligaciones o períodos no comprendidos en la Comunicación de inicio. El procedimiento es único y único es el plazo de duración del mismo, que no se ve afectado por la ampliación del alcance de las actuaciones iniciales (sin perjuicio de que la prescripción respecto de los nuevos ejercicios y tributos a que se haya ampliado el alcance de las actuaciones no se entienda producida sino desde la notificación de dicha ampliación del alcance.).

De la misma forma, la advertencia efectuada en el documento normalizado de representación a la que trata de acogerse el reclamante (*"La representación invocada sólo se considerará válidamente constituida cuando los datos de esta casilla coincidan con los datos de la **comunicación de inicio** de las actuaciones inspectoras"*) no puede acogerse por cuanto en la comunicación de inicio del procedimiento (...-G) se otorgó válidamente la representación y la misma no ha sido revocada, al contrario, el representante ha firmado entre otros, los siguientes documentos en el seno del mismo, posteriores a la ampliación, sin alusión alguna a su falta de representación:

- Diligencias de 1 y 5 de julio de 2016.
- Actas **A02-...90** y **A02-...52**, el 2 de agosto de 2016.
- Alegaciones a la propuesta de liquidación contenida en el acta, el 19 de julio de 2016.
- Propuesta de resolución del expediente sancionador **A51-...60**, el 5 de agosto de 2016.

Por tanto, la representación estaba vigente al inicio de las actuaciones inspectores mediante la cumplimentación de dicho modelo normalizado de representación, se ratificó en la primera modificación de alcance (IRPF parcial 2011) con el correspondiente documento normalizado y, en modo alguno, ha sido revocada mediante manifestación expresa en contrario, sino ratificada en actuaciones posteriores por el propio representante.

Por último y no menos importante, se debe aludir al principio de buena fe procesal, ya que, el propio representante, suponemos que tras requerirse la cumplimentación y entrega del documento normalizado de representación, expresa ante la Inspección la innecesariedad del mismo, dada la vigencia de los documentos normalizados anteriores, así como, el documento privado elaborado por el reclamante, sin embargo, posteriormente, al acudir a la vía económico administrativa alega la ausencia de representación válida en el procedimiento. Debe primar la máxima jurídica *"nemo auditur propriam turpitudinem allegans"* (no se escucha a nadie -en juicio- que alega su propia torpeza) o lo que es lo mismo, nadie puede hacer valer el error causado por él mismo, habiendo sido la propia representación del reclamante aquí compareciente la que trata de esgrimir y, en consecuencia, aprovecharse, de aquello que ha provocado.

**CUARTO.-** Respecto de la alegación relativa a la nulidad de las actuaciones por falta de notificación de la comunicación de inicio, esto es, afirma el reclamante la existencia de una comunicación inicio de actuaciones de comprobación Número de referencia ...-G-0001- 000XMTM0 que nunca ha sido notificada. Asimismo, en relación con esta alegación, defiende la nulidad de pleno derecho de la resolución impugnada que, a su juicio, incurre en incongruencia omisiva generadora de indefensión al no haber entrado a conocer este motivo concreto de impugnación aducido en el escrito de alegaciones formulado ante el TEAR.

En primer lugar, consta en el expediente, tal y como afirma el reclamante, la orden de carga en plan, número de referencia ...-G-0001, expedida el 13 de noviembre de 2014. En segundo lugar, también consta la comunicación de inicio de actuaciones, con número de referencia ...-G-0001-000XMTM0, firmada el 15 de enero de 2015 por el Jefe de Equipo de la Inspección y por la actuario, teniendo alcance general por el concepto IRPF 2011 a 2012, figurando como domicilio del reclamante ...

Se pueden ver en el expediente, asimismo, los dos intentos de notificación mediante agente tributario que tuvieron resultado ausente. Ante esta imposibilidad, se dictan dos copias de dicha comunicación de inicio, firmadas el día 15 de enero de 2015, al objeto de intentar su notificación, en una consta como domicilio ... (**PAIS\_1**) y en la otra ... También constan los acuses de recibo de los intentos de notificación en dichos intentos de notificación, dejando aviso en el buzón de ..., aviso que no fue retirado y constando la imposibilidad de notificación en **PAIS\_1**.

Es probable que lo anterior llevara a la Inspección a considerar, en un primer momento, que el aquí reclamante no era residente en España, lo que justificaría la iniciación de las actuaciones, mediante la comunicación debidamente notificada el 13 de julio de 2015, por el concepto Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, períodos 2011 a 2012, alcance general, número de referencia ...-G-0002-0011PHX6, constando documento normalizado de representación.

En cualquier caso, resulta irrelevante cualquier intento deductivo toda vez que, dicha comunicación de inicio no fue, en ningún momento, notificada al reclamante y, en consecuencia, no inició procedimiento alguno pues como establece el artículo 177.1 RGAT, el procedimiento de inspección *"podrá iniciarse mediante **comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87.**"*

No existiendo comunicación notificada al obligado, no se inició el procedimiento hasta que la misma tuvo lugar, el 13 de julio de 2015, por un concepto distinto, y no fue hasta dicho momento cuando se desplegaron los efectos propios del inicio del procedimiento de comprobación, entre los que se encuentra la interrupción de la prescripción.

**QUINTO.-** En cuanto a la prescripción del tributo por la interrupción injustificada del procedimiento por plazo superior a seis meses alega el reclamante que, desde la primera diligencia de 23 de septiembre de 2015 hasta la segunda diligencia, de 27 de abril de 2016, han transcurrido siete meses y cuatro días sin haberse efectuado actuación alguna por parte de la Inspección.

En lo que respecta a esta cuestión, la resolución impugnada la desestimó por los siguientes motivos:

*"No puede estimarse tampoco dicha pretensión pues constan en el expediente remitido actuaciones realizadas por la Inspección. Así, ya se señaló anteriormente que consta una nueva orden de modificación de carga en plan, de 21 de enero de 2016, para ampliarlo al IRPF 2011, carácter parcial, al objeto de comprobar la ganancia patrimonial obtenida tras la disolución y liquidación de la sociedad TW, notificado a D. Cgp el 28 de enero de 2016. Constan diversos correos electrónicos entre la actuario y el representante, de 23-10-2015,29-01-2016,05-04-2016."*

El reclamante, por su parte, considera que la modificación del alcance de las actuaciones, así como, los correos electrónicos a los que hace referencia la resolución carecen de virtualidad interruptiva respecto de las obligaciones tributarias comprobadas.

El precepto en cuestión en su redacción aplicable racione temporis establecía lo siguiente (subrayados de este TEAC):

*"2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

*a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.*

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

En este sentido, como bien afirma el reclamante, no todos los actos realizados por la Inspección gozan de la eficacia interruptiva necesaria para eludir las consecuencias derivadas de la interrupción injustificada, así, la **sentencia de la Audiencia Nacional, de 12 de febrero de 2009 (núm. rec. 451/2006)**, en su Fundamento de Derecho Sexto, se remite a la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia concluyendo lo siguiente:

*"Hay que partir de que el Tribunal Supremo, interpretando el art. 66.1, apartados b) y c) de la Ley General Tributaria de 1963 ( RCL 1963, 2490), tiene declarado que "no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del Impuesto controvertido" (Sentencia de 6 de noviembre de 1993 ( RJ 1993, 8418)). Frente a tales diligencias están las llamadas "diligencias argucia", cuyo propósito exclusivo es el de aparentar el progreso de la actividad inspectora, sin que materialmente vengán referidas a actos de verdadero impulso. En suma, en la interrupción de la prescripción subyace la idea esencial de "acción administrativa" con propósito directo de determinar la deuda tributaria, en una relación de causa a efecto, y que para su operatividad exige una voluntad clara, exteriorizada en actuaciones teleológicamente encaminadas a la regularización tributaria.*

(...)

*"En suma, sólo serían idóneas para impulsar el procedimiento inspector aquéllas actuaciones directamente encaminadas a hacer progresar la comprobación, esto es, a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y si bien tal actividad puede ser complementada con otras de naturaleza procedimental o de índole instrumental, habrá que prescindir de aquéllas que vengán referidas a hechos distintos de los regularizados, o a ejercicios diferentes, las relativas a circunstancias indiferentes para obtener el conocimiento de los datos necesarios para la regularización, así como las puramente anodinas o dilatorias, como las que se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de diligencias futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración o análisis alguno o sin ordenar respecto de ellas decisiones de cualquier clase."*

En el presente caso, el día **21 de enero de 2016**, se dicta la orden de modificación de carga en plan y la correspondiente comunicación de ampliación de actuaciones, número de referencia ...-G-0003, que determina el cambio en el concepto tributario objeto de regularización, esto es, se modifica el alcance de Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, carácter parcial, ejercicios 2011 y 2012, por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, carácter parcial, ejercicio 2011. La citada comunicación fue notificada el **28 de enero de 2016**.

Dicho concepto tributario, si bien con alcance general tras la modificación posterior, fue sobre el que pivotó la regularización contenida en la liquidación impugnada. En consecuencia, con independencia del contenido de los correos, la modificación del alcance de las actuaciones, debidamente notificada al reclamante, únicamente se puede considerar como una actuación encaminadas a hacer progresar la comprobación, esto es, a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y ello, por la trascendencia procedimental inherente a la misma al determinar el concepto tributario y alcance sobre el que debe girar la eventual regularización.

En modo alguno cabe equiparar dicha modificación a los actos puramente instrumentales o a las denominadas por la jurisprudencia "*diligencias argucias*" que, obviamente, carecen de trascendencia procedimental y, por ende, de virtualidad interruptiva. Podría plantearse incluso esta ineficacia en relación con dicha actuación cuando, tratándose de una modificación del alcance de parcial a general, finalmente no se regularizara ninguna operación que fuera más allá del alcance parcial inicialmente fijado, pero eso no ocurre en el caso planteado, de hecho, se modifica el propio concepto tributario de no residente a residente lo que permite intuir actuaciones por parte de la Inspección encaminadas a determinar, aunque fuera indiciariamente, la existencia de residencia fiscal en nuestro país.

Por todo lo anterior, debe desestimarse la alegación formulada en la medida en que no han transcurrido seis meses sin realizar actuación alguna en el procedimiento inspector por causa no imputable al obligado tributario.

**SEXTO.-** El reclamante alega la nulidad de las actuaciones realizadas por la no comprobación de la situación jurídico tributaria del cónyuge, la falta de motivación de la atribución de rentas y rendimientos a los mismos en función de la titularidad de los bienes y la imposibilidad de aplicación de la tributación conjunta.

También se pronuncia la resolución impugnada sobre esta alegación en el Fundamento de Derecho Quinto:

*"QUINTO.- Manifiesta, también, que no se ha hecho mención a la posibilidad de tributación conjunta.*



A este respecto, hay que señalar que, con carácter general, la declaración del IRPF se presenta de forma individual. No obstante y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 83 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las personas integradas en una unidad familiar, en los términos establecidos en el artículo 82 LIRPF, pueden optar, si así lo desean, por declarar de forma conjunta, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto. Una vez ejercitada la opción por tributar de forma individual o conjunta, no es posible modificar después dicha opción presentando nuevas declaraciones, salvo que éstas se presenten también dentro del plazo de declaración; finalizado dicho plazo, no podrá cambiarse la opción de tributación para ese periodo impositivo. El artículo 83.2 in fine señala que "en caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración". En el caso que nos ocupa, se trata de un no declarante quien no ha manifestado expresamente y en plazo su voluntad de optar por la tributación conjunta. Por tanto, procede desestimar sus pretensiones en este aspecto.

Por otra parte, señalar que los rendimientos derivados de la cesión de uso de la vivienda de la sociedad **XZ SL**, se imputan únicamente al recurrente pues éste es el socio único de la misma, la cual es titular registral de una vivienda unifamiliar de lujo construida en ...."

En primer lugar, se ha de reproducir el artículo 83 LGT que regula la opción por la tributación conjunta estableciendo:

**"Artículo 83. Opción por la tributación conjunta.**

1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria."

En el caso que nos ocupa, pese a que nos encontramos ante un no declarante, esto es, el reclamante no presentó declaración por considerarse contribuyente por el IRNR, no procede la modalidad de tributación conjunta porque no todos los miembros de la unidad familiar son contribuyentes por el IRPF o, al menos, no ha sido así determinado por un acto administrativo firme. Así procede exponer las siguientes consideraciones al respecto:

- No existe constancia de la residencia fiscal en España de la cónyuge del reclamante. La ausencia de valoración de la situación jurídico tributaria del cónyuge en el procedimiento inspector, en particular, respecto de la residencia fiscal del mismo (en aplicación de la presunción del artículo 9.1 a) LIRPF) y en relación con la titularidad de los bienes de los que proceden las rentas regularizadas es consecuencia del principio de unicidad del procedimiento inspector. El procedimiento es único y se ha desarrollado con respecto al reclamante por los conceptos notificados y, en modo alguno, frente a su cónyuge.

La representación del reclamante elucubra sobre la posibilidad hipotética de que, en caso de ser el reclamante residente, su cónyuge lo fuera por aplicación de la presunción prevista en el 9.1 a) LIRPF. No resulta admisible, la residencia del reclamante no ha sido determinada aún por acto firme en vía administrativa. Asimismo, la presunción que atraería al cónyuge es una presunción *iuris tantum*, esto es, que admite prueba en contrario y que debería determinarse tras la incoación del pertinente procedimiento, circunstancia que no concurre.

Por tanto, a todos los efectos y, sin perjuicio de ulteriores comprobaciones, no todos los miembros de la unidad familiar eran contribuyentes por el IRPF, sino que ha devenido obligado a tributar por este impuesto el reclamante, de forma exclusiva, como consecuencia de la regularización practicada por la Inspección.

- Por otro lado, la representación del reclamante pretende la nulidad del procedimiento por la falta de alusión a la relación conyugal existente y al régimen económico matrimonial que rige en ella pero, sin alusión alguna al perjuicio causado con dicha omisión. Esto es, plantea la posibilidad de que exista perjuicio derivado de la liquidación sin concretar que perjuicio se ha producido y porqué. Así, se afirma: "En ningún momento de la comprobación se hace alusión a si el régimen económico matrimonial es el de gananciales, el de separación de bienes, o si existe otro tipo de régimen o de capitulaciones matrimoniales que permitan determinar con absoluta claridad la correcta atribución de bienes y de rentas."

De la misma forma, se indica en las alegaciones que: "En el expediente se ha manifestado de forma reiterada que la vivienda de la sociedad **XZ** está siendo usada por el matrimonio **Axy**, en consecuencia primero tendremos que determinar quién es el titular de las participaciones de dicha sociedad en base al régimen civil matrimonial (cuestión que nunca ha sido analizada en la actuación inspectora), pero con independencia de aquello, si según la inspección se ha constatado la cesión de uso al matrimonio, el reparto de la imputación de esta cesión de uso habrá que hacerla a cada uno de ellos, a uno por su condición de socio (dividendo) y al otro socio presuntamente por socio por la obtención de otro tipo de beneficio diferente al de dividendo.

La atribución de la cesión de uso únicamente al señor **Axy** como consecuencia de que según la Inspección es el único socio de la entidad **XZ** es absolutamente insostenible."

La Inspección ha regularizado la situación tributaria del obligado con los datos de los que disponía y que ha ido obteniendo a lo largo de las actuaciones, bien del propio reclamante, bien de terceros. Si éste, en cualquier momento del mismo vio perjudicados sus derechos por la imputación de una renta o rendimiento que no le correspondía en exclusiva, por aplicación de las normas reguladoras del régimen económico matrimonial o por cualquier otro motivo desconocido para la Administración, ha tenido el derecho ante la Inspección y, asimismo, en la vía económico administrativa, de probarlo y, no sólo el derecho, sino que tiene el deber en la medida en que a él le incumbe la carga de probar lo alegado (106.1 LGT).

Por otro lado, lo que hace la representación es realizar juicios hipotéticos sin apoyo probatorio, esto es, siguiendo su propio esquema, tratándose de regímenes económico matrimoniales regidos por leyes extranjeras se habría de acreditar por el reclamante que, las normas que regulan el régimen económico que rige su relación conyugal o bien las pactadas a todos los efectos por los propios cónyuges, poseen efectos análogos a los que derivan del régimen de gananciales (en ningún caso a un régimen distinto que no afectare a la titularidad de los bienes o rentas), ya que, evidentemente, las referencias contenidas en el artículo 11 LIRPF lo son a las normas reguladoras de los mismos contenidas en el Código Civil español y no en cualquier otro.

En definitiva, no basta para anular una actuación, menos aún para declararla nula de pleno derecho, el planteamiento de hipótesis respecto a la eventual afectación de derechos pues se trata de supuestos de interpretación restrictiva que requieren de una

vulneración real, perceptible, probada y grave de tales derechos, no una potencial restricción y, menos aún, una afectación hipotética sustentada en afirmaciones no acompañadas de elementos probatorios concretos.

En consecuencia, se ha de desestimar la alegación formulada.

**SÉPTIMO.-** La representación del reclamante afirma que la valoración del elemento patrimonial regularizado ha sido incorrecta. Dicha valoración tiene su origen en la disolución con liquidación de la sociedad española **TW S.L.** (de la cuál era socio único el reclamante) que poseía una participación en **NP**, entidad no residente. Así, como consecuencia de la disolución de la entidad residente se regulariza, de conformidad con el artículo 15.3 TRLIS la renta surgida de la disolución y, de forma paralela, se regulariza, en sede del socio, la ganancia patrimonial surgida del mismo hecho, de acuerdo con el artículo 37.1 e) LIRPF.

Es por el surgimiento de la controversia en relación con la valoración de la participación en **NP** que el TEAR, en la resolución impugnada, se remite a la resolución relativa a la **reclamación 28/04320/2016** en la que se abordaba dicha valoración y en la que se desestimaron las alegaciones formuladas por la entidad **TW S.L.**

Disconforme con lo anterior, la entidad interpuso recurso de alzada ante este **TEAC, R.G. 00/00280/2018**, dictándose **resolución el 18 de septiembre de 2018**, inadmitiendo el recurso conforme a lo dispuesto en el artículo 239.4 a) LGT al no exceder la cuantía de la regularización en el periodo de liquidación de los 150.000,00 euros que habilitan para la interposición del recurso, por tanto, este TEAC consideró que la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía debió dictarse en única instancia.

Nótese que, no encontrándonos en un supuesto de acumulación obligatoria previsto en el artículo 230.1 LGT, no procedía la acumulación potestativa del 230.2 LGT ya que, con las excepciones previstas y que no alcanzaban al supuesto planteado, la acumulación no puede alterar la competencia ni la vía de impugnación procedente (230.4 LGT).

El reclamante reitera las alegaciones formuladas en la interposición de la reclamación inadmitida por este **TEAC R.G. 00/00280/2018**, considerando que el principal argumento contenido en aquella resolución del TEAR impugnada radica en la falta de actividad probatoria, lo cuál, en forma alguna se ajusta a la realidad, habiendo incurrido en una absoluta incongruencia omisiva.

Frente a la desestimación de la resolución relativa a la reclamación 29/04320/2016 la entidad interesada interpuso recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Este TEAC tiene conocimiento de la **sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 5 de mayo de 2021 (núm. rec. 735/2019)** que estima parcialmente el recurso interpuesto por la entidad **TW**, en síntesis, por lo siguiente:

- Se desestima la alegación relativa a la valoración de las participaciones que la entidad ostentaba en la compañía **PAÍS\_2 NP**, dicha participación consideraba la recurrente debe entenderse objeto de una depreciación de hasta 5.277.561 euros correspondientes a la inversión efectuada por ésta en un proyecto inmobiliario frustrado en **PAÍS\_3**, respecto de los 16.879.993,75 euros en los que se avaluó dicha participación con ocasión de la autoliquidación del impuesto correspondiente al ejercicio 2011. Considera el Tribunal, tras descartar la incongruencia omisiva de la resolución, que: *"...los datos objetivos a disposición de la inspección no fueron superados por las estimaciones del perito fundamentadas en manifestaciones de la interesada y de partes vinculadas, y que en esta tesitura no se entiende vencida la presunción de certeza de la declaración tributaria"*.

- Se estima la alegación consistente en el carácter discriminatorio del artículo 21.1. c) TRLIS en la medida en que impone al contribuyente la carga de acreditar la realización de una actividad económica efectiva por parte de la entidad filial extranjera generadora del dividendo o de la plusvalía, vulnerando, a juicio del Tribunal, la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE. De esta forma se concluye que: *"...la no acreditación del requisito previsto en el art. 21.1.c) de TRLIS no puede ser obstáculo para la aplicación de un régimen de evitación de la doble imposición internacional, equivalente al régimen de doble imposición interna, por constituir un requisito discriminatorio y contrario a las libertades fundamentales de establecimiento y libre circulación de capitales consagradas en el TFUE."*

- Se estima la pretensión consistente en el error en la autoliquidación del impuesto al haber computado el importe de la transmisión de las participaciones de CIG al tercero **Sr. Dw**, sin consideración a los gastos habidos por la sociedad transmitente al momento de su adquisición, costes de adquisición que tasa en 21.107,45 euros, correspondientes a honorarios de abogados y gastos de registro mercantil. La estimación se basa en la falta de impugnación por la parte demandada de los argumentos y elementos de crédito aportados por la recurrente para hacer valer este descuento de la base de la operación controvertida permitiéndole descontarlos en la eventual liquidación de la plusvalía obtenida.

De tal forma que la sentencia acuerda estimar en parte el recurso, dejando sin efecto la liquidación tributaria de la que trae causa, con el alcance de las declaraciones contenidas en los fundamentos de derecho tercero y cuarto de la misma.

No consta que frente a la citada sentencia se haya interpuesto recurso de casación ante el Tribunal Supremo. Por tanto, procede determinar en qué medida afecta el pronunciamiento judicial a la reclamación que aquí se plantea, a saber:

- En primer lugar, la resolución del TEAR no incurre en incongruencia omisiva, y así lo afirma el propio TSJ al explicitar (FJ 1º) que: *"No existe incongruencia omisiva por parte del TEARA que ha valorado la documental aportada emitiendo una resolución motivada en derecho."*

- En segundo lugar, la propia sentencia confirma la inadmisión de la depreciación de la participación en **NP** esgrimida por la recurrente (FJ 2º), esto es, confirma lo que el reclamante considera como el *"elemento central de la controversia"*, esto es, *"la correcta determinación del valor de mercado de las participaciones de la sociedad de PAÍS\_2 NP"* al considerar que *"los datos objetivos a disposición de la inspección no fueron superados por las estimaciones del perito fundamentadas en manifestaciones de la interesada y de partes vinculadas, y que en esta tesitura no se entiende vencida la presunción de certeza de la declaración tributaria"*.

Por tanto, el Acuerdo de liquidación ha sido confirmado en lo que respecta a la valoración a mercado de la participación de la entidad

- En tercer lugar, se determina la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 TRLIS por considerar que la exigencia de acreditación del requisito previsto en el artículo 21.1 c) TRLIS suponía una contravención de la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE (FJ 3º). Se aplica la exención a la ganancia patrimonial que surge con ocasión de la disolución de la entidad **TW S.L.** en escritura de 25 de febrero de 2011, otorgada ante el notario de ... .., con el número ... de su protocolo, de la que el reclamante era socio único desde el año 2006, con el objetivo que pretende el propio artículo 21 TRLIS, esto es, *"para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español"*.

Así, en particular, dicha exención va referida a la renta generada por la transmisión (por causa de la disolución de la entidad **TW S.L.**) de la participación del cien por cien que dicha entidad ostentaba en **NP**, entidad residente en ... Por ello, dicha disolución supuso la transmisión de la citada participación al aquí reclamante aplicándose la exención del artículo 21 LIS y quedando exenta

supuso la transmisión de la citada participación al aquí reclamante aplicándose la exención del artículo 21 LIS y quedando exenta la renta derivada en sede de la sociedad disuelta.

Por ello, la declaración de la procedencia de la exención en sede de la sociedad en nada afecta a la liquidación practicada al socio toda vez que, no existe precepto análogo para eliminar la doble imposición en sede del socio con arreglo a lo dispuesto en la LIRPF.

- En cuarto lugar, respecto los costes de adquisición de la participación, que se tasan en 21.107,45 euros, minorando la ganancia patrimonial surgida, son costes soportados por la sociedad **TW S.L.** en la adquisición de la participación y no por el reclamante. Es por ello que, resultando de aplicación la exención del artículo 21 LIS, advierta la sentencia que se trata de un motivo que "decaea en gran medida por razón de la estimación de la pretensión analizada en el fundamento precedente".

Así, debemos diferenciar entre la ganancia patrimonial regularizada al socio, aquí reclamante, en base a lo dispuesto en el **artículo 37.1 e) LIRPF**: "e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda."

Y la renta regularizada a la entidad **TW S.L.** de conformidad con el **artículo 15.3 TRLIS**: "3. En los supuestos previstos en los párrafos a), b), c) y d) la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable."

Siendo gastos de adquisición soportados por la entidad **TW S.L.** ("gastos habidos por la sociedad transmitente al momento de su adquisición") no afecta su existencia a la reclamación que aquí se resuelve.

**OCTAVO.-** Por lo que se refiere a la alegación relativa a las negligencias cometidas por la Inspección en el seno del procedimiento de comprobación, considera el reclamante, en primer lugar, que la resolución impugnada incurre en incongruencia omisiva al remitirse al Acuerdo de liquidación para dar contestación a lo planteada en relación con esta cuestión, en los siguientes términos:

"SEXTO.- Respecto del resto de alegaciones formuladas, incompleta formulación del expediente electrónico, invalidez de la fijación de residencia en España e inexistencia de actividad probatoria que determine la existencia de una cesión de uso realizada por la entidad **XZ, SL** a favor del Sr. **Axy**, señalar que los argumentos invocados en esta vía por son idénticos a los argumentos vertidos ante la oficina gestora. Esta ausencia en vía económico-administrativa de elementos nuevos que puedan afectar al debate ya entablado en el ámbito gestor, unida a la fundamentada respuesta que la posición de aquél recibió de la Administración en el acuerdo dictado, cuyo sentido y alcance último compartimos en su integridad, aconsejan evitar nuevas e innecesarias repeticiones, por lo que nos limitamos a ratificar lo ya dicho por aquélla, que damos por reproducido. Por todo ello, procede desestimar las pretensiones del interesado."

El **artículo 239.2 de la Ley General Tributaria** establece:

"2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".

La **STC 278/2006, de 25 de septiembre de 2006**, recoge los distintos tipos de incongruencia procesal, en la que define la incongruencia omisiva como aquella que tiene lugar "cuando el órgano judicial deje sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución" (SSTC 202/1998, de 14 de octubre; 124/2000, de 16 de mayo; y 85/2006, de 27 de marzo).

En el caso que nos ocupa, la falta de pronunciamiento expreso y separado en la resolución del TEAR respecto de algunas de las alegaciones formuladas por el reclamante no constituye incongruencia omisiva toda vez que, los motivos de desestimación de las mismas se contiene en el Acuerdo de liquidación impugnado al que, ante la ausencia de argumentos novedosos, se remite la propia resolución. Por ello, el reclamante conoce los motivos por los cuáles se desestimaron dichas alegaciones al constar los mismos, de forma detallada, en dicho Acuerdo con independencia de que no se reproduzcan en la resolución pues el Acuerdo ha sido notificado al reclamante y, asimismo, figura en el expediente electrónico.

En segundo lugar, se acusa a la Inspección de llevar a cabo una actuación arbitraria, no recogiendo en diligencia todas las cuestiones surgidas en el procedimiento al efectuarse actuaciones indistintas con el reclamante y, a su vez, con las entidades **TW S.L.** y **XZ S.L.** Alude a la falta de concordancia entre las fechas de los correos electrónicos y las diligencias extendidas en el procedimiento.

No obstante, tal y como se afirma en el Acuerdo de liquidación, la representación del reclamante mostró su conformidad expresa con todas las diligencias extendidas en el curso del procedimiento, salvo la número 7. De igual forma, coincidimos plenamente con lo reflejado en el Acuerdo al afirmar que: "No alcanzamos, por tanto a ver la tensión creada, las manifestaciones que se hicieron constar en las distintas diligencias no parecen responder a una situación de tensión sino que son normales en cualquier procedimiento inspector. En este mismo sentido, si analizamos los correos electrónicos enviados por el representante del Sr. **Axy** a la Actuaría, podemos concluir que el clima que de ellos se desprende es de cordialidad, en ningún caso se aprecia la tensión que en el escrito de alegaciones el alegante manifiesta."

Lo relevante en este caso es la concreción en la alegación del reclamante en torno a aquellas manifestaciones, hechos o documentación que no haya quedado reflejada en diligencia y como ha afectado a su derecho de defensa. Tal y como afirma la Inspección, ésta "en las siete primeras diligencias no ha hecho constar ningún tipo de manifestaciones, sino que se ha limitado a requerir documentación, dejar constancia de la aportada y de la no aportada por el contribuyente, y reiterar las peticiones no atendidas".

La disconformidad respecto de la falta de extensión de las diligencias por un lado, puede manifestarse en la propia diligencia que se extienda en el procedimiento y, por otro lado, tiene poca eficacia respecto de la validez de la liquidación sino se concreta en la existencia de algún documento, hecho o manifestación que no haya sido debidamente recogido.

En tercer lugar, se alude al extravío, por parte de la Inspección, de documentación presentada por el reclamante, concretamente, de las declaraciones originales de los Impuestos pagados en PAÍS 1. En la **Diligencia número 7, de 1 de julio de 2016**, se recoge lo siguiente:

"4.- En diligencia de 6 de mayo de 2016, se requirió al obligado tributario para que aportara justificación documental de las declaraciones presentadas y los pagos realizados por impuestos similares al IRPF español en cualquier otro país.

[En comparecencia de 13 de mayo de 2016, se recoge en diligencia que el compareciente aporta declaraciones de 2011, 2012 y 2013 presentadas en **PAÍS 1**.

[En la declaración de 2011 aportada figura un patrimonio de 12.000.000 de euros y unas rentas de 600.000 euros.

*La actuario pone en conocimiento del compareciente que los citados documentos se han extraviado, y no constan en expediente administrativo, ni física ni electrónicamente, por lo que las rentas a que se hace referencia en los mismos no se incluirán en la regularización que derive del presente expediente. El obligado tributario puede volver a aportarlos si consideran que constituyen prueba a su favor."*

La responsabilidad en el extravío de esta documentación es asumida por la Inspección, que lo califica como "imprudente", aduciendo lo siguiente:

*"Por último respecto a que no se haya justificado el pago del Impuesto en PAÍS\_1, efectivamente, tampoco parece un juicio de valor cuando en la Diligencia de 13 de Mayo de 2016 se recoge expresamente 'el compareciente aporta declaraciones de 2011, 2012 y 2013 presentadas en PAÍS\_1' no haciéndose referencia a ningún otro documento, el compareciente prestó su conformidad con el hecho, tal y como consta en el propio documento*

*Posteriormente realiza las siguientes manifestaciones:*

*Que se le comunica por diligencia el extravío de estos documentos.*

*Que la Inspección pretende preconstituir prueba manifestando cual era su contenido.*

*Que igualmente se pretende la inversión de la carga de la prueba al afirmar que las rentas incluidas en dichas declaraciones no se tendrán en cuenta en la regularización que derive del presente procedimiento.*

*Tampoco podemos estar de acuerdo con esta parte de la alegación. Efectivamente la documentación (declaraciones presentadas en PAÍS\_1) han sido extraviadas en el expediente por lo que el equipo de Inspección considera lógico que tal actuación, imprudente, de la Administración no puede perjudicar al contribuyente razón por la cual se le advierte que dichas rentas no se tendrán en cuenta en la regularización que se pudiera practicar. Se adopta una postura maximalista en relación a la protección de los derechos del contribuyente.*

*No se está solicitando al contribuyente una prueba que no le corresponde, simplemente se le comunica que del error o fallo en la tramitación del procedimiento no resultará en perjuicio del contribuyente.*

*No se ha hecho una prueba preconstituida, no se van a tener en cuenta en perjuicio del contribuyente los documentos que por la razón que sea no han podido ser incorporados al expediente y solo se tendrán en cuenta las pruebas obtenidas a lo largo del procedimiento y que constan en el propio expediente."*

En este sentido, afirma el reclamante que, a pesar de haber sido reconocida por la Inspección la actuación negligente que condujo al extravío de los documentos aportados correspondientes a las declaraciones originales de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio satisfechos en PAÍS\_1, figura en la Diligencia 7, de 1 de julio de 2016, unas cuantías de las declaraciones presentadas en el ejercicio 2011 basadas únicamente en el "recuerdo de la actuario" y, asimismo, se indica en la Diligencia 8, de 5 de julio de 2016, que: "Axy no ha justificado el pago de impuestos en PAÍS\_1 a los efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Convenio internacional firmado entre España y PAÍS\_1 para evitar la doble imposición en materia de IRPF e Impuesto sobre Patrimonio".

Como resulta evidente hay que atender al criterio manifestado por la Inspección, esto es, el valor probatorio de lo contenido en dichas diligencias queda enervado por el extravío de los documentos sin que a las cuantías citadas o la falta de prueba respecto al pago de impuestos se les pueda otorgar validez alguna. Tal y como afirma la Inspección, dado el "imprudente" extravío constatado, el criterio respecto al reclamante ha de ser maximalista, esto es, considerar acreditado el pago de impuestos en PAÍS\_1 con la presentación de las declaraciones extraviadas.

Dicho extravío opera en beneficio del reclamante dado que, en caso de ser residente en España, no va a tributar por su renta mundial como correspondería en atención a lo dispuesto en la LIRPF (artículo 2) sino que, la actuación negligente de la Inspección impide gravar (por la imposibilidad de cuantificarlas y la acreditación de la tributación) las rentas obtenidas en PAÍS\_1 durante el ejercicio 2011.

No obstante lo anterior, lo que no es dable presumir es que con ocasión de la presentación y extravío de dichas declaraciones se pueda considerar acreditada la tributación en PAÍS\_1 por la renta mundial, esto es, por la renta procedente de España, PAÍS\_1, PAÍS\_2 o cualquier otro Estado pues, por un lado, el reclamante no ha efectuado dicha alegación en ninguno de los escritos presentados y, por otro lado, sigue teniendo la posibilidad de acreditarlo aportando copia de dichas declaraciones que niega poseer solicitándola a las autoridades fiscales PAÍS\_1.

Parece razonable en este sentido presumir que si se hubiese tributado en PAÍS\_1 por rentas obtenidas fuera de ese país el reclamante hubiese aportado una nueva copia de las declaraciones presentadas en ese país.

En cuarto término, se alude al trámite de audiencia reiterando lo alegado ante la Inspección, esto es, la imposibilidad de descargar de forma completa el expediente y, en consecuencia, de examinar el mismo. Esta cuestión, ya recibió contestación en el Acuerdo incorporando la Inspección elementos técnicos en los siguientes términos (página 82 del Acuerdo):

*"En relación a esta alegación, que es una reiteración idéntica a la ya efectuada el trámite de audiencia, solo cabe poner de manifiesto las precisiones efectuadas por el Departamento de Informática Tributaria del AEAT, a través de la Subdirección General de Planificación y Coordinación, tal y como los responsables de la aplicación del expediente electrónico reflejan en correo de fecha 29/07/2015, que se anexa al acta de fecha 02/08/2016. Así en el histórico del Expediente Electrónico, en adelante EE; aparece su fecha de puesta a disposición y los accesos al mismo, llevados a cabo por Cqp con NIF ....*

*Hay un primer acceso el 06/07/2016, en el que se accedió con normalidad y se consultaron múltiples documentos del EE, tal y como puede comprobarse por el CSV y huella de los mismos, con hora exacta de visualización de los documentos.*

*El segundo acceso el día 09/07/2016, día en el que manifiesta incidencias e indefensión de su representado, incluyó una descarga en local de todos los documentos del expediente, por lo que pudieron visualizarse de ese modo sin acceder en Sede individualmente a ellos (véase imagen incorporada al expediente).*

*Así pues, desde esta Jefatura no cabe más que mantener el dictamen expresado por la Unidad de Seguridad Informática, Adscrita a la Subdirección de Planificación y Coordinación del Departamento de Informática Tributaria, en el sentido de que se han producido dos accesos uno con fecha 06/07/2016 sin ningún tipo de incidencias, en el que se visualizaron cuantos documentos hubo voluntad de ver, como se refleja en el anexo I al acta, y otro el 09/07/2016 en el que el representante autorizado del obligado tributario descargó de forma completa el expediente electrónico en un archivo local desde el que pudo acceder al contenido del mismo sin entrar en Sede electrónica de la AEAT y consecuentemente sin dejar huella.*

*Por tanto una vez descargada con éxito por el representante del obligado tributario copia completa del expediente electrónico, tal y como*

*por tanto una vez descargada con éxito por el representante del obligado tributario copia completa del expediente electrónico, tal y como queda reflejado en el "login" de ejecución y su huella digital, no ha lugar a la estimación esta alegación primera."*

Ante esta contestación la representación se limita a reiterar la alegación formulada, sin aportar elemento probatorio u oponer contradicción, a los hechos, basados en datos técnicos y constatados, puestos de manifiesto por la Inspección de conformidad con lo indicado por el Departamento de Informática Tributaria del AEAT, a través de la Subdirección General de Planificación y Coordinación.

Por ello, se produjeron dos accesos que permitieron la visualización y descarga de los documentos incorporados al expediente, tal y como se ha acreditado informáticamente por el dictamen de la Unidad de Seguridad Informática por lo que se ha de rechazar la alegación formulada por el reclamante.

**NOVENO.-** En cuanto a la residencia fiscal del reclamante durante el período regularizado, resulta conveniente exponer los motivos que, reflejados en el Acuerdo de liquidación, llevan a la Inspección a considerar al reclamante residente fiscal en España durante el ejercicio 2011.

La Inspección parte de la validez del certificado de residencia fiscal, emitido por las autoridades fiscales competentes, y en el que expresamente se manifiesta que el reclamante es residente en ese país en el sentido del Convenio de Doble Imposición entre España y **PAÍS\_1** (CDI), por ello, ha de considerarse al reclamante residente fiscal en **PAÍS\_1** en el ejercicio 2011. Ahora bien, ello no obsta para que, si concurren las circunstancias se pueda considerar al reclamante residente fiscal en España, de forma simultánea, debiendo acudir, en ese caso, a lo dispuesto en el CDI como acuerdo bilateral distribuidor de la potestad tributaria entre los Estados firmantes al objeto de evitar sobreimposiciones y desimposiciones.

Dicha condición de residente fiscal en **PAÍS\_1** por la aportación de los certificados no resulta incompatible con la consideración de residente fiscal en España por aplicación de la normativa interna española, tal y como reconoce el Tribunal Supremo en la conocida sentencia de 4 de julio de 2006 (núm. rec. 3400/2001):

*<<El reconocimiento de la residencia en **PAÍS\_1**, que la sentencia impugnada acepta, no comporta la exclusión de la residencia en España, que es el punto clave de la decisión de la sentencia de instancia y que hace inocua la cuestión planteada en el motivo, pues la residencia en **PAÍS\_1** no excluye "per se" la residencia en España. La sentencia impugnada, por tanto, al aceptar que el recurrente reside en **PAÍS\_1** excluye de raíz las alegaciones que sustentan el motivo. No es posible la identidad que el recurrente pretende entre la situación de residente en país extranjero y "no residente", pues como este recurso demuestra se puede ser residente en país extranjero y residente en España...y pese a ser residente en país extranjero, no ostentar la condición de "no residente".>>*

La condición de contribuyente por el IRPF, conforme a la normativa interna española, pivota en torno a la residencia fiscal en el territorio español (8.1 a) LIRPF) con algunas excepciones, residencia fiscal que viene determinada, conforme a lo dispuesto en el artículo 9 LIRPF por dos criterios de aplicación independiente, a saber (subrayados de este TEAC):

*"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."*

Respecto del primer criterio, se pone de manifiesto por la Inspección la imposibilidad de computar las ausencias esporádicas al haber sido acreditada la residencia fiscal en otro país (**PAÍS\_1**), en consecuencia, la Inspección debió acreditar una permanencia en España superior a los 183 días. Se ponen de manifiesto diversos elementos probatorios de la residencia en España (vivienda a su disposición, facturas de teléfono, consumo eléctrico, visitas privadas certificadas por la agencia de seguridad de ..., facturas de compras de mobiliario y enseres, pertenencia al ..., utilización de vehículos, pagos periódicos de recibos de suministros, seguros sociales, nóminas de trabajadores...) no obstante, la Inspección no es capaz de elaborar un calendario de estancia del reclamante que acredite su permanencia por tiempo superior al exigido.

Por ello, se alude a la prueba indiciaria, así como, a la ausencia de justificación por el reclamante de su presencia efectiva en otros Estados, ni siquiera en aquel en el que es considerado residente, por ello concluye que:

*"La Inspección ha acreditado que **Axy** ha tenido a su disposición todo el año 2011 una vivienda en l... en perfectas condiciones de mantenimiento y uso, con consumos eléctricos importantes, desde se realizan numerosas llamadas a países relacionados con el Sr **Axy**, donde acuden regularmente amigos de éste de visita.*

*También se ha acreditado que **Axy** y su cónyuge han realizado en 2011 compras de muebles y enseres para la conocida como "casa del Sr. **Axy**", que han tenido a su disposición dos vehículos matriculados en España, que pertenecían al ..., que son titulares de una tarjeta de un conocido centro comercial en el que han realizado compras siete de los doce meses del año 2011, que son titulares de cuentas situadas en una sucursal de ... del **BANCO\_1**, desde las que se han realizado en 2011 numerosos movimientos, ascendiendo el gasto del matrimonio **Axy** en España, en el año objeto de comprobación, a una cantidad superior al millón y medio de euros.*

*El análisis conjunto de los hechos anteriores lleva a la Inspección a considerar que **Axy** de forma indiciaria ha permanecido en España un número de días considerable, que si no alcanza a 184 días, se acerca mucho a ellos.*

(...)

*La Inspección considera que de los indicios enumerados en los apartados anteriores se deduce de manera razonable, precisa y directa el hecho de que **Axy** ha permanecido en España en el año 2011 un número de días considerable, que su casa era la de la ..., y que eso era público y notorio, que tanto sus amigos, como los miembros de la seguridad de la urbanización, los encargados del club de campo, como todas las personas que con él se relacionaban lo sabían. De hecho, para todos la casa de la ... era la del Sr. **Axy**."*

Es precisamente esta inconcreción en el número de días de permanencia en España el que opone el reclamante al haber

acreditado su residencia fiscal en otro país.

Resulta evidente la dificultad probatoria que entraña la cuestión relativa a la permanencia al ir referida a comportamientos vitales del reclamante, no obstante, la norma se tiñe de un espíritu más laxo a nivel probatorio cuando no se ha acreditado la residencia fiscal en otro país para evitar la proliferación de "apatridas fiscales" permitiendo el cómputo de las ausencias esporádicas con los límites fijados por el Tribunal Supremo (véase sentencias núm. 1829/2017, 1834/2017, 1851/2017, 1860/2017 y 1850/2017, todas ellas de fecha 28 noviembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Sección 2.<sup>a</sup>) y, por tanto, reduciendo la carga probatoria inherente a la acreditación de la permanencia por más de 183 días en territorio español.

No obstante, en caso de aportación de un certificado de residencia fiscal que cumpla los requisitos exigidos, la labor probatoria que debe llevar a cabo la Administración (105 LGT) reviste una mayor exigencia toda vez que, por un lado, no existe el riesgo de apatridia fiscal y, por otro lado, el tenor literal del precepto queda limitado a "que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español". Esto mismo reconoce la propia Inspección en la página 21 del Acuerdo cuando afirma (subrayados de este TEAC):

*"El contribuyente ha aportado Certificado de Residencia Fiscal expedido por las autoridades Fiscales del ... (PAÍS\_1) en el sentido establecido en el artículo 4, del Convenio suscrito entre PAÍS\_1 y España, del año 2011.*

*Debido a que el contribuyente ha acreditado su residencia fiscal en PAÍS\_1, la Inspección, para determinar la residencia habitual en territorio español no podrá computar las ausencias temporales.*

*En este momento, la Inspección quiere hacer constar que el factor que determinará, según el art. 9.1, que Axy sea considerado residente fiscal en España, será el hecho de su permanencia en dicho territorio más de 183 días."*

La labor probatoria llevada a cabo por la Inspección, si bien razonable y demostrativa de una continuada presencia en nuestro país, se rebela insuficiente para acreditar la permanencia en territorio español durante más de 183 días. La prueba indiciaria es válida en aras de acreditar, a través de indicios, con las exigencias del artículo 108.4 LGT, que un contribuyente ha permanecido un número concreto de días superior a los 183 en el modo en que lo aplica la Inspección, por ejemplo, al afirmar (página 24 del Acuerdo): "...entraría dentro de la lógica asegurar que si el Sr. Axy realizó llamadas desde España en febrero los días 1,4,5,7,8,11,14, también haya permanecido en España los días 2,3,6,12 y 13..."

Ahora bien, no puede acogerse la prueba indiciaria en orden a determinar que el reclamante ha permanecido un número genérico de días, a tanto alzado, o como concluye la Inspección "un número de días considerable que si no alcanza a 184 días, se acerca mucho a ellos" porque concurriendo certificado de residencia fiscal admitido por la Inspección, la diferencia entre "alcanzar" los 184 días de permanencia, o no hacerlo, deviene determinante dado el tenor literal del precepto.

Es este criterio el mantenido por la Jefatura de la Inspección en la contestación a las alegaciones formuladas ante ella por el propio reclamante (página 77 del Acuerdo), remitiéndose precisamente a una resolución de este TEAC: "Aunque se ha probado la presencia del Sr. Axy por un número considerable de días en territorio español, no se ha podido probar de manera fehaciente la presencia, sin descontar las ausencias, de más de 183 días. Por lo tanto en este caso no es posible considerar el Sr. Axy residente en España por el artículo 9.1.a). En este sentido nos remitimos a lo expuesto en el apartado quinto de los antecedentes de hecho y en concreto a la página 35, en referencia al Resolución del TEAC 00/3998/2000."

A pesar de lo anterior la representación reitera la alegación sobre esta cuestión coincidiendo este Tribunal con la Inspección en que no se puede considerar al reclamante residente en España por aplicación del criterio de permanencia contenido en el artículo 9.1 a) LIRPF.

**DÉCIMO.-** No obstante lo anteriormente expuesto, hay que analizar la eventual concurrencia del otro criterio, esto es, la ubicación del núcleo principal de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, ya que, el criterio de residencia basado en el centro de intereses económicos se establece como una regla alternativa al de permanencia temporal en España, ya que dicha condición se deriva de "cualquiera de (estas) circunstancias". De esta forma, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia han venido repitiendo que este criterio del núcleo de intereses económicos "no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica" (Resolución el TEAC de 19 de diciembre de 1997), debiendo limitarse "al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo" (STS de 4 de julio de 2006).

No obstante, esto no puede llevar a restringir de forma innecesaria el concepto de "núcleo principal de intereses económicos" y así lo expresa una reciente sentencia de la Audiencia Nacional, de 10 de noviembre de 2021 (núm. rec. 3/2018), que hace alusión a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y a la doctrina de este TEAC (subrayados de este TEAC):

*"Así pues, resulta incontestable que el recurrente no cumple el criterio de permanencia, toda vez que no ha permanecido en territorio español más de 183 días en ninguno de los ejercicios de referencia.*

*Pues bien, en orden al segundo de los elementos determinantes de la residencia fiscal, el art. 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente; en cambio, a la hora de regular la residencia del contribuyente en la concreta Comunidad Autónoma, el art. 72 de la LIRPF sí establece los criterios para determinar dónde se encuentra el principal centro de intereses, definido por el lugar en que se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF, y así lo hemos declarado en ocasiones anteriores ( SAN de 26 de mayo de 2021, rec. 678/2018).*

*La STS de 4 de julio de 2006 (rec. 3400/2001), afirma que «La consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo».*

*En lo que respecta a la vinculación al territorio español por motivos económicos, se ha considerado que el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, queda localizado en el lugar donde se ha obtenido el mayor volumen de rentas, es decir, si obtiene en España más rentas que en cualquier otro país (SAN de 29 de junio de 2006 o la Contestación de la DGT a Consulta vinculante nº 1539/04 de 4 de agosto de 2004).*

*También se ha identificado como el lugar donde se concentre la mayor de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios o desde donde administre sus bienes (STSJ de Cataluña de 29 de enero de 2004). Adoptando una postura ecléctica se ha afirmado la necesidad de analizar, caso por caso, ambas cuestiones (renta obtenida e inversiones efectuadas), STS de 4 de julio de 2006 y SSTSJ de Galicia de 30 de abril de 2007).*

*Se han considerado criterios objetivos que permiten radicar el centro de intereses económicos, en España o en cualquier otro país: gestión de explotaciones económicas, titularidad y utilización de inmuebles, urbanos o rústicos; titularidad y utilización de bienes muebles, principalmente vehículos; titularidad de otros derechos o cuentas bancarias, regularidad de movimientos bancarios, declaraciones en medios de comunicación, etc. resolución del TEAC de 9 de febrero de 2011, SAN de 20 de septiembre de 2001, de 27 de junio de 2002 y de 17 de octubre de 2002."*

De esta forma, para determinar el núcleo principal de intereses económicos se han tomado en consideración todos los criterios objetivos que permitan determinarlo.

Tal y como sucede en el presente caso, la **Audiencia Nacional**, en su **Sentencia 202/2008, de 30 de junio de 2010**, que hace referencia a la **Sentencia del Tribunal Supremo 5071/2006, de 4 de julio de 2006**, aclara que el criterio de centro de intereses económicos puede operar incluso en supuestos en los que el obligado tributario está en disposición de un certificado de residencia fiscal de otro Estado.

Con carácter previo conviene advertir que, si lo que se está discutiendo es la residencia fiscal en España (por radicar el núcleo principal de intereses económicos) y **PAÍS\_1** (por el certificado de residencia fiscal aportado) 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 cuáles el reclamante no ha acreditado residencia fiscal alguna.

En este sentido, si lo que se trata de determinar es la sujeción del reclamante a la jurisdicción fiscal de un Estado, sólo de uno pero, al menos, de uno, no resulta pertinente para el debate los intereses económicos que el reclamante posea en terceros Estados, en este caso, **PAÍS\_2**, respecto de los cuáles no ha acreditado su residencia fiscal ya que, en ningún caso va a tener la condición de residente fiscal en dicho Estado.

Así también queda recogido en el Acuerdo de liquidación señalándose: *"En relación con el concepto "núcleo principal de intereses" se debe hacer un análisis comparativo entre los intereses económicos del contribuyente en España, con los que posee en el Estado donde dice ser residente, en nuestro caso PAÍS\_1. Por tanto bastaría la primacía de los intereses económicos situados en España sobre los ubicados en PAÍS\_1 para considerarlo residente en territorio español."*

Y así ha sido recogido por el Alto Tribunal la ya citada sentencia de 4 de julio de 2006 al indicar (subrayados de este TEAC):

*"QUINTO.- En el cuarto motivo de casación se considera infringido el artículo 12.1 a) y b) de la Ley 18/91 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A tal efecto el recurrente argumenta que la mayor parte de su patrimonio "no se encontraba situado en España".*

*El motivo no puede prosperar en virtud de diversas consideraciones. Efectivamente, 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, o, alternativamente, la valoración probatoria efectuada por la sentencia de instancia no ha sido combatida por los preceptos que recogen tal tipo de infracción. En cualquier caso, el hecho de que el 60 % del valor patrimonial del recurrente esté fuera de España no permite deducir que esos valores patrimoniales radiquen en PAÍS\_1 que, junto con España, son los dos lugares sobre los que se disputa acerca de la residencia. Finalmente, "la mera titularidad de acciones" no puede equipararse, como sugiere el recurrente, a las "actividades" empresariales y profesionales e "intereses" económicos que son los únicos conceptos que el precepto invocado se contemplan."*

Lo anterior permite rechazar las alegaciones del reclamante respecto de los intereses económicos en **PAÍS\_2** toda vez que, en ningún momento se ha esgrimido o pretendido por el reclamante ser residente fiscal en dicho Estado, al contrario, considera improcedente la actuación de la Administración precisamente argumentando que, a pesar de los importantes intereses económicos que posee en **PAÍS\_2**, las autoridades fiscales de dicho país nunca le han considerado residente por serlo en **PAÍS\_1**.

Es evidente la nula importancia que tiene la interpretación y/o aplicación que de sus normas tributarias o del correspondiente CDI realicen las autoridades fiscales extranjeras para el caso que nos ocupa pues, lo que se trata de valorar es si la actuación de la Administración española es conforme o no a lo preceptuado en nuestro ordenamiento.

Por ello, lo que se debe comparar es los intereses económicos, esto es, inversiones y fuentes de renta del reclamante radicados en **PAÍS\_1** con los radicados en España, siendo éstos últimos los que detalla el Acuerdo de liquidación que, a continuación se resumen:

### 1. Intereses económicos indirectos.

- Intereses económicos indirectos relacionados con **XZ S.L.**: entidad que tiene por objeto el comercio inmobiliario de la cuál el reclamante es socio único y administrador. La entidad adquirió una parcela en la urbanización ... construyendo una vivienda unifamiliar que, a juicio de la Inspección, estuvo durante el ejercicio 2011 a disposición del reclamante.

- Intereses económicos indirectos relacionados con **QM S.L.**: entidad de la que el reclamante es socio único que adquirió las parcelas 55, 56, 57 y 58 de la parcela denominada Mirador del Paraíso, por 483.450 euros.

- Intereses económicos indirectos relacionados con **TW S.L.**: siendo socio único el reclamante, ascendiendo el valor de adquisición de las participaciones por 7.024.611,64 euros habiendo obtenido un beneficio no distribuido de 10.408.811,51 euros. El 25 de febrero de 2011 se otorga escritura de disolución de la entidad, el valor de mercado del activo de la sociedad a la fecha de la disolución, según declaración del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2011 presentada por **TW SL** el día 2 de marzo de 2015 asciende a 16.879.993,7 euros.

- Intereses económicos indirectos relacionados con **TW S.L.**: el socio único de la entidad es **TW S.L.** (de la cuál era socio único el reclamante) siendo su actividad exclusiva la construcción de una vivienda de lujo en la parcela ... de la exclusiva urbanización ... ubicada en el municipio de ..., que se vendió en 2.008 por 5.700.000 euros. Se disolvió mediante escritura el 27 de septiembre de 2011 siendo sus activos un vehículo, un crédito concedido a la sociedad de **PAÍS\_2 NP**, de 2.426.799 euros (controlada por el reclamante) y otro crédito concedido al propio reclamante por 516.103,35 euros.

### 2. Intereses económicos directos.

- Mitad indivisa de la vivienda unifamiliar situada en la urbanización ... (España), adquirida junto a su cónyuge, por importe de 1.100.000 euros.

- Posición acreedora en la deuda de **QM S.L.** a favor del reclamante por importe a 31 de diciembre de 2011 de 644.212,62 euros.

- Posición acreedora en la deuda de **XZ S.L.** a favor del reclamante por importe de 3.461.265,31 euros.

- Posición acreedora en la deuda de **TW S.L.** a favor del reclamante por importe a fecha de disolución de 1.994.746,58 euros (principal e intereses).

### 3. Rentas obtenidas en España en el ejercicio 2011.

En el ejercicio 2011 **Axy** obtuvo como consecuencia de la disolución de **TW SL** la titularidad de los elementos patrimoniales de la misma, cuyo valor de mercado es de 16.879.993,75 euros, y una renta de 7.386.188,83 euros, de los que 7.138.107,74, corresponden a una ganancia patrimonial y 248.081 intereses del préstamo que **Axy** le había hecho a la sociedad.

El funcionamiento de las sociedades controladas en España por el reclamante responde al mismo esquema, las entidades canalizan las inversiones del reclamante en España y se nutren de aportaciones al capital y préstamos efectuados por el reclamante como socio único hasta el momento de la desinversión en el que el reclamante percibe el resultado de las mismas. Así se indica en el Acuerdo de liquidación:

*"Sus empresas residentes, desarrollan actividades empresariales en España, como la promoción de edificaciones y la prestación de servicios financieros intragrupo, actividades que requieren una dirección y toma de decisiones constante. **Axy** es administrador y único partícipe de las sociedades a que se refiere el informe, es en definitiva la persona que las controla.*

(...)

*La estructura financiera de las empresas del grupo (su financiación es mediante aportaciones al capital y préstamos del socio único) hacen que los beneficios y riesgos sean directamente asumidos por su único partícipe sin limitar su responsabilidad personal, lo que convierte a **Axy** en el verdadero titular de las actividades que estas realizan."*

Asimismo, la entidad **TW**, además de inversiones inmobiliarias actúa como holding mediante el control íntegro de las sociedades **TW Inversiones** y **NP**.

Es por ello que, con independencia de que en el ejercicio regularizado no generasen rentas no se puede excluir su cómputo de los intereses económicos en España por cuanto materializan la realización de inversiones en nuestro país, e incluso, el control de entidades extranjeras.

Sorprende en este punto la escasa labor probatoria del reclamante para acreditar las inversiones y fuentes de renta que posee en **PAÍS\_1** (como ya ocurriera ante la Inspección indicándose en el Acuerdo que *"el Sr. **Axy** no ha aportado prueba que acredite las actividades o intereses económicos concretos que tuviese en **PAÍS\_1**"*, sin embargo, si centra sus esfuerzos en acreditar los importantes intereses económicos que posee en **PAÍS\_2** como propietario de una famosa cadena hotelera sita en dicho Estado. Así, entre la copiosa documentación aportada en esta fase, destacamos a efectos de acreditar intereses económicos en **PAÍS\_1** los siguientes documentos:

- En el Anexo 25 que, según el reclamante, contiene un detalle de las *"propiedades inmobiliarias de los señores **Axy** en **PAÍS\_1** y en **PAÍS\_2**"* junto con su valoración. Si bien existen algunas traducciones, la mayor parte de los documentos se encuentran sin traducir y, en cualquier caso, van referidos a propiedades en **PAÍS\_2** (algunas propiedad de su cónyuge, otras del reclamante y otras de la entidad **NP** controlada hasta su disolución por la entidad **TW S.L.**). Referido a **PAÍS\_1** únicamente aparece un permiso de circulación del vehículo Bentley Continental GT a nombre del reclamante y dos documentos sin traducir, uno referido a una propiedad del reclamante en ... (**PAÍS\_1**) y otro referido a una propiedad de su cónyuge en ... (**PAÍS\_1**).

Respecto de dicha documentación afirma el reclamante que es acreditativa de las propiedades de la Sra. **Axy** (viviendas situadas en **PAÍS\_2**, en ..., ... (hasta 2016) y ... (hasta 2013) y vivienda situada en **PAÍS\_1**, ..., ...) y del reclamante (propiedad en ... y en **PAÍS\_2** de la que está en ...).

Por tanto, lo único que se acredita tal y como indica la Inspección, en relación con **PAÍS\_1**, es la existencia de una vivienda propiedad del reclamante.

- Existen otros documentos que, bien van referidos a los intereses económicos en **PAÍS\_2** de los cónyuges (Anexos 28 a 33), o bien, dirigido a acreditar las relaciones del reclamante con **PAÍS\_1** (Anexos 35 a 40 retiradas de efectivo, asistencia médica, permiso de conducir, viajes personales y profesionales) pero no concretan los intereses económicos de los que dispone el reclamante en dicho Estado.

A tenor de lo expuesto, los intereses económicos existentes en España son, sea cual sea el punto de vista desde el que se observe, superiores a los radicados en **PAÍS\_1** dada la falta de actividad probatoria del reclamante para la acreditación de estos últimos pudiendo considerar, en consecuencia, que el reclamante es residente en España de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1 b) LIRPF.

**UNDÉCIMO.-** Determinada la residencia en España, surge un conflicto de jurisdicción que ha de resolverse acudiendo a lo dispuesto en el **Convenio entre PAÍS\_1 y España de 26 de abril de 1966**, en particular a lo dispuesto en el **Artículo 4.2** que contiene las reglas de desempate aplicables en estos supuestos. Establece el **artículo 4 CDI** lo siguiente:

**"Artículo 4. Domicilio fiscal.**

1. A los efectos del presente Convenio, se considera «residente de un Estado contratante» a toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física resulte residente de ambos Estados contratantes, el caso se resolverá según las siguientes reglas:

a) Esta persona será considerada residente del Estado contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado contratante 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 contratantes, se considerará residente del Estado contratante donde viva de manera habitual;

c) Si viviera de manera habitual en ambos Estados contratantes o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado contratante del que sea nacional;

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

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una sociedad sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva."

**1 Vivienda permanente a su disposición**



**1. Vivienda permanente a su disposición.**

El análisis de las denominadas reglas de desempate (*tie break*), de aplicación sucesiva, nos remiten al Estado en el que se tenga una vivienda permanente a disposición, la cuál, no viene condicionada por el título jurídico, sino por su disposición permanente, por que se encuentre en situación de disposición por el contribuyente.

Existe acuerdo respecto de la existencia de una vivienda a disposición en un **PAÍS\_1** al considerarlo acreditado la Inspección.

Niega el reclamante que la vivienda propiedad de **XZ** (de la que el reclamante es socio único) estuviera a su disposición, ya que, ésta siempre ha estado destinada a su venta después de la actividad de promoción inmobiliaria realizada por la entidad. Consta la escritura de transmisión de la citada vivienda, otorgada el 10 de noviembre de 2015, por importe de 5.673.800,00 euros (IVA incluido).

La Inspección considera acreditado, en base a los siguientes indicios (véase informe de disconformidad), que la vivienda se encontraba a disposición del reclamante durante el ejercicio 2011:

- Durante el ejercicio 2011, a pesar de que se encontrara a la venta, no constan en el expediente contratos de arrendamiento, no han sido contabilizados o facturados a terceros ingresos por esta vivienda, de forma que se pudiera presumirse su disfrute por personas distintas del socio, o su uso para otros fines.
- La existencia de dos líneas de teléfono fijo para la vivienda habiéndose realizado llamadas internacionales con cierta habitualidad y a lo largo de todo el año.
- Consumo eléctrico de la vivienda desde marzo a diciembre de 2011 con importes cuantitativos considerables.
- Registro de visitas de la agencia de seguridad de la urbanización ... en el que constan visitas privadas de distintas personas a lo largo de 2011.
- Compras personales de muebles, enseres y decoración para la vivienda haciendo referencia a la "casa del Sr. **Axy**".
- Pago periódico de seguros sociales y nóminas del personal.
- Pertenencia al Club de Campo ..., exclusivo para los propietarios de vivienda en dicha urbanización.

Los indicios anteriores, analizados conjuntamente, son suficientes para acreditar que el reclamante tenía a su disposición y utilizaba de forma efectiva, para fines particulares, con independencia de la duración de los periodos de estancia, la vivienda sita en la urbanización La ... de ..., cuya titularidad ostentaba **XZ** entidad de la cuál el reclamante es socio único y administrador.

No consideramos, como alega el reclamante, que la Inspección haya forzado la realidad existente, siendo perfectamente pertinente la incorporación al expediente de la documentación recabada en la comprobación a la entidad **XZ**. Los motivos de oposición del reclamante (la continua negación del uso y su destino final para la venta) no resultan suficientes para enervar lo acreditado por la Inspección tras la importante labor probatoria llevada a cabo.

Por ello, considerando la existencia de vivienda a disposición del reclamante tanto en España como en **PAÍS\_1** procede analizar el siguiente criterio, esto es, el denominado "*centro de intereses vitales*".

**2. Centro de intereses vitales.**

Disponiendo de vivienda en ambos Estados se ha de incluir a a la siguiente regla contemplada en el Convenio, esto es, al denominado "centro de intereses vitales" indicando respecto al mismo, los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE, lo siguiente:

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

No se trata de la prevalencia de unas relaciones sobre otras (económicas y/o personales) sino de la ponderación conjunta de las circunstancias concurrentes. Considerando, como ya se ha analizado, que el centro de intereses económicos radica en España y no en **PAÍS\_1**, dada la escasa información aportada por el reclamante, procede analizar el centro de relaciones personales y familiares del reclamante.

A este respecto se indica en el Acuerdo que:

*"En cuanto a las relaciones de carácter personal con nuestro país podemos destacar su condición de socio de un conocido Club de ..., junto con su cónyuge, la propiedad de un vehículo, el uso de la tarjeta del centro comercial El Corte Ingles y la visita continuada de amigos en su casa de **XZ**, circunstancias todas ellas que ponen de relieve la vinculación del matrimonio con ..., configurándose como un elemento adicional que refuerza las vinculaciones del obligado tributario con el territorio español."*

*"En cuanto a la documentación aportada por el contribuyente para acreditar que su centro de intereses vitales se encuentran en **PAÍS\_1**, ésta se reduce a propiedad de una vivienda."*

*"Esta es la poca documentación que ha aportado el contribuyente, a pesar que la Inspección entiende que, a **Axy**, le era muy fácil acreditar que su centro de intereses vitales se encuentra en **PAÍS\_1** ya que tiene (o tendría en caso de que existieran) plena disponibilidad de las referidas pruebas, al contrario de lo que le sucede a la AEAT."*

Ante este TEAC se aporta la siguiente documentación al respecto:

- Documento con traducción jurada, expedido por la Clínica del ..., afirmando que el reclamante fue examinado en sus instalaciones los días 5 de mayo, 24 de abril y 21 de diciembre de 2011, para control médico.
- Documento expedido por ... en el que afirma que, durante el año 2011, se ha entrevistado personalmente con regularidad con el reclamante, visitándolo en su residencia de **PAÍS\_1** y han visitado espectáculos y restaurantes en dicho país.

- Permiso de circulación en **PAÍS\_1** del reclamante.

- Documento expedido por BDO como auditora de **NP** indicando los viajes de carácter profesional efectuados en 2011 con distintos orígenes y procedencias siendo el más habitual .... Se aporta asimismo documento con otros vuelos realizados por el reclamante en el ejercicio 2011.

- Documento expedido por la entidad Interestra AG en el que se afirma que, durante 2011, el reclamante les ha visitado en diversas fechas prestándole servicios de Family Office desde el año 2009 y habiéndole asesorado en la renovación del permiso de residencia en **PAÍS\_1**.

- Documento expedido por ..., banco de **BANCO\_2**, en el que se indican las retiradas de efectivo efectuadas a nombre del reclamante por la entidad Interestra AG.

La labor probatoria efectuada por el reclamante no resulta acreditativa de comportamientos sociales o personales habituales en alguien residente en **PAÍS\_1** (compras con tarjeta en comercios, multas de tráfico, clubes deportivos, compras recurrentes en cualquier establecimiento...), menos aún se pueden considerar acreditativos de la existencia de relaciones personales estrechas en **PAÍS\_1**. Únicamente se contiene una declaración de parte, del Sr. ..., en el que afirma sin especificación alguna que se visitan con asiduidad y asisten a restaurantes y eventos, todo ello sin especificación alguna y sin acompañarse de elementos de prueba de dichas afirmaciones.

Asimismo, en relación con las relaciones económicas, el reclamante considera el perjuicio probatorio derivado del extravío de los documentos por la Inspección causa suficiente para eludir la presentación de pruebas respecto de los intereses económicos en **PAÍS\_1**. No resulta admisible, las declaraciones fiscales no constituyen un medio exclusivo de prueba, para acreditar los bienes, derechos e inversiones que se disponen en un Estado, por ejemplo, en el caso de **PAÍS\_2**, el reclamante ha presentado una gran cantidad de documentación acreditativa de los intereses económicos de los cónyuges en dicho país. No ha seguido este mismo comportamiento probatorio en relación con **PAÍS\_1**.

No se puede considerar que el reclamante haya enervado los indicios probatorios aportados por la Inspección. Si bien se desprende de la documentación aportada que el interesado pasa determinados períodos de tiempo en ..., recibe asistencia médica, dispone de un vehículo y una vivienda, no se ha acreditado, más allá de lo anterior, la existencia de inversiones y fuentes de renta distintas, menos aún, que superen las identificadas en España. Tampoco se acredita la existencia de comportamientos vitales comunes que reflejen una relación personal estrecha propia de un residente en **PAÍS\_1** que únicamente se sustentan en una declaración de parte, sin documentación que la sustente.

De esta forma, del conjunto de elementos que se encuentran en el expediente ya expuestos, así como, de la documentación aportada ante este TEAC, únicamente se puede concluir que el centro de intereses vitales del reclamante, durante el ejercicio 2011, se situó en España y no en **PAÍS\_1**, teniendo, en consecuencia, la condición de residente en territorio español durante dicho ejercicio, obligado a tributar por obligación personal por su renta mundial como contribuyente del IRPF en dicho ejercicio. No obstante, dada la negligencia de la Administración en la custodia de los documentos aportados resulta razonable la inexigibilidad de las rentas obtenidas en **PAÍS\_1** que, por otro lado, no han quedado acreditadas.

**DUODÉCIMO.-** Por lo que se refiere a los ingresos derivados de la cesión de uso de la vivienda propiedad de **XZ** a favor del reclamante. Se alega la improcedencia del ajuste secundario al no existir constancia del ajuste primario que debía haberse practicado en sede de la entidad **XZ S.L.** Así, considera la representación que no se encuentra ningún documento en el expediente que especifique el ajuste practicado en dicha entidad y que la comprobación realizada a la entidad **XZ** no incluía el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2011.

La operación vinculada llevada a cabo entre la sociedad **XZ S.L.** y su socio único aquí reclamante (16.3 TRLIS) que, por imperativo legal debe valorarse conforme a su valor de mercado (16.1 TRLIS), consistió en la cesión gratuita de la vivienda propiedad de la entidad sita en la urbanización ..., ..., para su uso y disfrute por el socio.

Partiendo de lo anterior se determina el valor de mercado, de acuerdo con el método del precio libre comparable (16.4 TRLIS) fijándose en 116.600,00 euros al año. Dicha cantidad supone la necesidad de computar un ingreso en la sociedad propietaria del inmueble, **XZ S.L.**, como sociedad propietaria del inmueble en contraprestación por la utilización de la vivienda por el socio (ajuste primario). Asimismo, la bilateralidad inherente a las operaciones vinculadas exige la práctica de un ajuste secundario, en sede del socio (16.8 TRLIS) computando la diferencia entre el valor de mercado de cesión del inmueble (116.600 euros) y el importe de las cantidades abonadas (0 euros) en proporción a su participación (100%) como rendimiento del capital mobiliario por la participación en los fondos propios de la entidad.

Coincidimos con lo alegado por la representación del reclamante toda vez que, figurando en el expediente la orden de carga en plan de la entidad **XZ** por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) 2011 a 2014 entre otros conceptos (referencia ...-G-0001), las actuaciones de comprobación desarrolladas culminaron con la regularización del IS 2012 a 2014 (Acuerdo de liquidación **A23-...23** derivado del Acta **A02-...23**), por tanto, no se ha producido la práctica del ajuste primario al que antes hacíamos referencia, en sede de la sociedad **XZ S.L.**

La falta de práctica de dicho ajuste primario provoca, de facto, el decaimiento de la liquidación en cuanto a este punto se refiere al no poder subsistir el ajuste secundario de forma autónoma, sino que, dicho ajuste es consecuencia directa del primero dada la bilateralidad que rige las operaciones vinculadas y respecto de la cuál no resulta admisible quiebra alguna.

En consecuencia, procede estimar la alegación de la reclamante en este punto.

**DECIMOTERCERO.-** En relación con la sanción, se alega por la representación del reclamante la nulidad del Acuerdo de imposición de sanción por la falta absoluta de motivación del elemento subjetivo, esto es, de la culpabilidad concurrente.

Por lo que atañe al punto concreto del elemento subjetivo, toda imposición de sanción en el ámbito administrativo requiere la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo. Es pues necesaria la apreciación de culpabilidad, sea ya en grado de dolo, ya en grado de negligencia no admitiéndose en nuestro ordenamiento jurídico la responsabilidad objetiva o por el resultado.

Dice en relación con este punto el **artículo 183 de la LGT**:

*"1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley."*

Además, esta apreciación de culpabilidad debe estar claramente motivada en el Acuerdo de imposición de sanción, estableciendo así el **artículo 211.3 LGT**:

*"1. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de los*

*La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el apartado 3 artículo 188 de esta Ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."*

Este TEAC ha perfilado, siguiendo a la jurisprudencia, la obligación de motivación de las sanciones en el sentido de que no puede el órgano gestor tributario fundar la existencia de infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización practicada (como es la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria) porque el mero resultado no constituye, *per se*, infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. **(Resolución de 23 de enero de 2014, RG. 2318/2011).**

En el presente caso, la motivación contenida en el Acuerdo sancionador para justificar la concurrencia de culpabilidad afirma:

*"En el presente caso, no existe la menor duda de la existencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en la infracción tributaria cometida, toda vez que el obligado tributario planeó y ejecutó, presentando su declaración de un impuesto análogo al IRPF español en PAÍS\_1, obteniendo con ello el certificado de residencia fiscal en dicho país, a pesar de estar incluido en el ámbito subjetivo de IRPF español por aplicación del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y PAÍS\_1 el 26 de abril 1966, en el que ordena jerárquicamente una serie de criterios para, en el supuesto de doble residencia fiscal, determinar la jurisdicción fiscal competente al que se ha de someter el contribuyente, el primer criterio es el de la vivienda permanente que en el presente caso se dificulta al poseer el Sr. Axy vivienda a su disposición en España y PAÍS\_1. El segundo criterio del art. 4.2.a) al que obligatoriamente hemos de acudir con este obligado tributario es el de considerarse residente de aquel Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. Este criterio atiende a una pluralidad de circunstancias: personales, familiares, sociales, económicas, etc. circunstancias que han quedado probadas en el expediente instructor del que este expediente sancionador trae causa.*

*Además en el supuesto del Sr. Axy en ningún caso puede alegar opacidad o dificultad en la norma, porque ha realizado un acto expreso de tributación en PAÍS\_1, a pesar de que los hechos acaecidos en su ámbito tributario en el ejercicio 2011 lo sujetan al IRPF español y no al suizo, como ha quedado ampliamente motivado en la propuesta de regularización, en el informe de disconformidad y el acuerdo de liquidación en el que tiene origen esta sanción.*

*Al ser su único partícipe una persona física residente de PAÍS\_1, en aplicación del Convenio de Doble Imposición entre España y PAÍS\_1, en el artículo 13 de ganancias de capital, apartado 3, se establece que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien (distinto de bienes inmuebles o bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente) sólo puede someterse a imposición en el estado en el que reside el transmitente.*

*Sin embargo, en el comentario 28 al artículo 10 de imposición de dividendos del Convenio de Doble Imposición de la OCDE, se establece que se consideran dividendos no sólo las distribuciones de beneficios aprobadas cada año en Junta General de Accionistas, sino también otros beneficios valorables en dinero, entre los que se incluyen los beneficios de liquidación.*

*Pero en este caso, el espíritu defraudatorio está presente en los actos del obligado tributario, tal y como ha quedado expuesto anteriormente, así la Inspección puede afirmar que el Sr. Axy fue extremadamente diligente, intentando eludir el pago del impuesto por las operaciones realizadas en 2011, presentando declaraciones de un impuesto análogo al IRPF español, en un país en el que no reside fiscalmente, no declarando por IRNR, y todo ello, con el claro propósito de no declarar e ingresar, las rentas sujetas y no exentas obtenidas en el ejercicio 2011 en España, y lograr en conjunto una menor tributación de la que a tenor de los hechos le hubiera correspondido.*

(...)

*En el presente caso, no se ha aportado, por tanto, justificación alguna de los motivos que determinarían la aplicación de la exención de los dividendos resultantes de la disolución de la sociedad TW y sí se ha demostrado, por el contrario, el beneficio fiscal que supone para el Sr. Axy no tributar por ellos en ningún país, y el correlativo perjuicio económico para la Hacienda Pública española derivado de este *modus operandi*.*

(...)

*A juicio de esta Jefatura, concurre en el obligado tributario el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, como se ha expuesto, incumplió de forma consciente la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y también la de IRPF. De la conducta seguida por el obligado tributario, cabe concluir que no actuó con la cautela que debe observarse, en consecuencia, concurre pues, a juicio de esta Inspección, el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, entendiéndose que existe grado de culpa suficiente en el actuar del obligado tributario a los efectos del correspondiente expediente sancionador.*

*Así, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que el obligado tributario no tenía duda razonable acerca de la necesaria presentación de declaración e ingreso de la cuota del impuesto IRPF 2011 por los motivos sobre los que se ha profundizado tanto en el acuerdo de liquidación como en el presente acuerdo.*

*Por lo expuesto, ha de concluirse que la conducta del sujeto infractor es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa presumida por la Ley queda destruida por la prueba de que ha actuado, cuando menos negligentemente, con el resultado de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en perjuicio del Erario Público..."*

Como se puede observar la motivación contenida en el Acuerdo no es estereotipada, no hace abstracción de las circunstancias concretas del caso utilizando una fórmula generalista, esto es, la motivación cumple formalmente los requisitos exigidos por la doctrina administrativa y por la jurisprudencia, ahora bien, lo que no puede este Tribunal es compartir el sentido material de dicha motivación, es decir, el que se pueda considerar acreditado que la presentación de un impuesto análogo al español en PAÍS\_1 (lugar dónde se considera residente el reclamante) responda a una suerte de estrategia, de plan, urdido con la única intención de eludir su tributación en España.

Recordemos que la residencia del reclamante viene determinada por la existencia de unos intereses económicos en España superiores a los que el reclamante posee en PAÍS\_1 (dada la falta de actividad probatoria desplegada por éste en lo que a esta cuestión concierne), ello determina, por aplicación del CDI, ante los elementos probatorios aportados por la Inspección, la localización del centro de intereses vitales, en el ejercicio 2011, en España. No obstante, en la determinación de los intereses económicos tiene una trascendencia fundamental la ganancia patrimonial derivada de la disolución de la entidad TW de la que el reclamante era socio y administrador único, lo cuál, determina, que el desequilibrio de intereses se sustente en una operación puntual, no recurrente.

Lo anterior no perjudica la aplicación normativa, no afecta a la condición de residente fiscal en España del reclamante en ese ejercicio, ni le resta un ápice de legitimidad a su consideración como tal, ahora bien, se debe tomar en consideración a efectos de calificar el comportamiento del reclamante en el ámbito del juicio de culpabilidad, resultando menos plausible la posibilidad de que la tributación en PAÍS\_1 del reclamante tuviera como único objetivo, exclusivo y excluyente, la elusión de la tributación en España,

tal y como se recoge en la motivación. Dicho de otra forma, parece razonable que el reclamante pudiera considerar que tributando en **PAIS\_1** por impuesto análogo al IRPF (el desconocimiento de si tributó por su renta mundial, así como, de los ejercicios y rentas declaradas deriva, en parte, del extravío por la Inspección de documentación aportada por el reclamante) y por el Impuesto sobre Sociedades las entidades controladas por él cumplía con sus obligaciones para con la Hacienda Pública.

En cualquier caso, lo que la Inspección no ha conseguido acreditar es aquello que sostiene como fundamento de la motivación, que el reclamante tributó en **PAIS\_1** con el propósito de eludir la tributación en España en el ejercicio 2011. Por ello, se estiman las alegaciones del reclamante en este, anulando la sanción impuesta, ante la insuficiente acreditación del elemento subjetivo.

En consecuencia, a tenor de todo lo expuesto, este Tribunal **estima parcialmente** las alegaciones del reclamante, confirmando el Acuerdo de liquidación dictado por la Inspección, salvo en lo que a la regularización de la operación vinculada consistente en la cesión del uso de vivienda se refiere y anulado la sanción impuesta por los motivos arriba indicados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.