



Roj: **STSJ CAT 5363/2025 - ECLI:ES:TSJCAT:2025:5363**

Id Cendoj: **08019330012025100428**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **06/10/2025**

Nº de Recurso: **1620/2023**

Nº de Resolución: **3365/2025**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sala de lo Contencioso Administrativo

Sección Primera

Vía Laietana, 56, 2a planta - Barcelona - C.P.: 08003

TEL.: 933440010

FAX: 935675692

EMAIL: salacontenciosa1.tsj.barcelona@xij.gencat.cat

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:

Para ingresos en caja. Concepto: 0533000093071723

Pagos por transferencia bancaria: IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274.

Beneficiario: Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Concepto: 0533000093071723

N.I.G.: 0801933320238001457

N.º Sala TSJ: DEMAN - 1620/2023 - Procedimiento ordinario - 717/2023-G

Materia: Tributs Estatals/Autonòmics IRPF

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante: Anselmo

Procurador/a: Jesus Miguel Acin Biota

Abogado/a: Stella Raventos Calvo

Parte demandada/Ejecutado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA

Procurador/a:

Abogado/a:

Abogado/a del Estado

SENTENCIA N.º 3365/2025

Ilmos. Sres. Magistrados:

D.ª. Maria Abelleira Rodríguez, presidente

D.ª. Laura Mestres Estruch

D. Eduardo Rodríguez Laplaza (ponente)



Barcelona, a fecha de la última firma electrónica.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso administrativo nº 717/2023, interpuesto por Anselmo, representado por el Procurador D. Jesús Miguel Acín Biota, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La representación de la parte actora, por escrito presentado ante esta Sala, interpuso recurso contencioso administrativo, que tiene por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en su caso), de fecha 14 de abril de 2023, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000, y acumulada, "contra el acuerdo dictado por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de LLEIDA por el cual se practica liquidación provisional por IRPF 2018, así como frente al acuerdo sancionador derivado de aquélla.". La cuantía, **en la resolución recurrida**, queda fijada, **a efectos de aquella vía**, en 60.864,23 y 43.273,86 euros, para cada una de las reclamaciones acumuladas.

SEGUNDO. Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta Jurisdicción. La parte actora dedujo demanda en la que, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que tuvo a bien, interesa de esta Sala dicte sentencia,

"declarando no ser conforme a Derecho la resolución recurrida, (...) y, aun en el supuesto de que, por la Audiencia Nacional, o a través del procedimiento amistoso actualmente en curso, se llegara a la conclusión de que el demandante fue residente en España en el año 2018 y de que, por tanto, la liquidación impugnada fue conforme a Derecho, anule la sanción impuesta por no haberse cometido infracción alguna, al tratarse, la del demandante, de una interpretación ciertamente razonable"

TERCERO. La Administración demandada, en la contestación a la demanda, solicitó la desestimación del recurso.

CUARTO. Señalada deliberación, votación y fallo del recurso, ha tenido aquélla efectivamente lugar.

La fecha y número de la presente sentencia, conforme a acuerdo gubernativo, no son consignados en la misma a la intervención a la firma por los Magistrados que componen el Tribunal.

En la publicación, en CENDOJ, de la resolución pueden aparecer destacados y formatos que no se corresponden con el original de la presente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso contencioso administrativo tiene a la sazón por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 14 de abril de 2023, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000, y acumulada.

La resolución recurrida contiene la siguiente relación de antecedentes:

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

Reclamación F. Inter. F. Entra.

NUM000 11/01/2021 04/02/2021

NUM001 15/03/2021 17/03/2021

SEGUNDO.- En fecha 23 de noviembre de 2020 se notifica al interesado propuesta de liquidación provisional por el IRPF 2018, inciendo un procedimiento de comprobación limitada, cuyo alcance se circunscribía a:

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la no presentación de su declaración. En concreto:

- Por percibir rendimientos del trabajo superiores a 22.000 euros.



- Por obtener rendimientos del capital mobiliario y o ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta que conjuntamente superan el límite de 1.600 euros anuales.

La motivación recogida fue la siguiente (el subrayado es nuestro):

<< Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la información existente en las bases de datos de la Agencia Tributaria, así como, de los datos y documentos obrantes en el expediente u obtenidos en el transcurso de las actuaciones realizadas, se ha procedido a la comprobación del concepto tributario arriba indicado, habiéndose detectado la existencia de hechos impositivos no declarados, por lo que se procede a regularizar su situación tributaria mediante la práctica de la propuesta de liquidación provisional que se adjunta. En concreto los hechos impositivos detectados se refieren a los conceptos siguientes:

- Resultando que con fecha 10/07/2020 se notificó al contribuyente una resolución de improcedencia de solicitud de devolución por el Impuesto sobre la Renta de no residentes, constatando en ella su condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Considerando que en la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, del IRPF, el cual en su apartado 1 establece lo siguiente: '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.

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 el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

A falta de una definición más precisa, el núcleo de intereses del contribuyente puede entenderse como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios, o desde donde administre sus bienes. Puede asimismo admitirse el lugar en que obtenga la mayor parte de sus rentas' (DGT 27-4-92).

- A la vista de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley del IRPF y de la información de que disponía la Agencia Tributaria, se consideró que concurría en su caso la circunstancia contemplada en la letra b) del mencionado artículo por lo que se le consideraba residente fiscal en España para el ejercicio 2018.

- A la vista de la información existente en base de datos, además de la documentación aportada por usted en el mencionado procedimiento, y sin perjuicio de la posible estancia en el extranjero por un período superior a 183 días, y dado que dispone de vivienda permanente en ambos países, se le considera residente por concurrencia de la circunstancia contemplada en la letra a) del artículo 4.2 del Convenio suscrito entre el Reino de España y el Principado de Andorra y que entró en vigor el día 26/02/2016, pues su centro de intereses vitales permaneció en territorio español durante la mayor parte del ejercicio 2018.

En concreto, se observaron las siguientes circunstancias, que motivaban que se considerara que su centro de intereses económicos se sitúa en España en el ejercicio 2018:

- Obtiene rendimientos del trabajo, como pensiones, del Instituto Nacional de la Seguridad Social español por importe de 34.042,26 euros.

- Obtuvo usted rendimientos, por rescate de fondos y planes de pensiones, de la entidad española V62237201 - Pensions Caixa 30, Fondo de Pensiones, por importe total de 119.939,43 euros en el ejercicio.

- Obtuvo rendimientos de capital mobiliario de la entidad española A58333261 Vidacaixa SA de seguros y reaseguros por importe de 8.681,52 euros.

- Fue propietario de 4 inmuebles en España, con referencia catastral NUM002 sito en DIRECCION000 de Barcelona, con referencia catastral NUM003 sito en DIRECCION001 de Barcelona, con referencia catastral NUM004 sito en DIRECCION002 de DIRECCION003 (Lérida) y con referencia catastral NUM005 sito en DIRECCION002 de DIRECCION003 (Lérida).

- Constan consumos de energía eléctrica a su nombre en el inmueble con referencia catastral NUM002 sito en DIRECCION000 de Barcelona.



- Por otra parte, no acreditó tener intereses económicos de mayor importancia en Andorra, ni relaciones familiares ni personales más estrechas con aquél país que las que mantiene en España, toda vez que sus familiares más directos, su esposa, sus hijas y nieto residen en España.

En España se centran sus intereses económicos, sus negocios, su patrimonio y la base de sus ingresos. Es cierto que dispone de una vivienda en Andorra, pero viene manteniendo la vivienda anterior en España, en el entorno donde siempre vivió.

- Considerando que todo este conjunto de circunstancias determinó que su centro de intereses vitales, es decir, sus relaciones económicas y personales más estrechas, se encuentren en España, lo que conlleva que adquiera condición de contribuyente por el IRPF y, por superar los límites legalmente establecidos en el artículo 96 de la Ley IRPF, su obligación presentar declaración de IRPF incluyendo sus rentas mundiales.

- Los rendimientos del trabajo personal del artículo 6.2.a, se determinan según lo dispuesto en los artículos 17 al 19 de la Ley del Impuesto. Percibe del INSS una pensión de 34.042,26 euros. por otro lado, obtiene también rendimientos del trabajo por rescate del Fondo de Pensiones Caixa 30 por importe de 90.000 euros y del Fondo de Pensiones Caixa NUM006 por un montante de 29.939,43 euros.

- Los gastos deducidos del rendimiento neto previo del trabajo personal con carácter general se han determinado, según establece el artículo 19.2.f de la Ley del Impuesto.

- Los rendimientos íntegros del capital mobiliario (artículo 6.2.b), correspondientes a la base imponible del ahorro se han determinado según lo dispuesto en el artículo 25.1, 2 y 3 de la Ley del Impuesto y los artículos 17 a 19 del Reglamento. Obtuvo rendimientos de capital mobiliario de la entidad española Vidacaixa SA de Seguros y Reaseguros por importe de 8.681,52 euros, soportando una retención de 1.649,40 euros.

- Las imputaciones de rentas inmobiliarias (artículo 6.2.e) se determinan según establece el artículo 85 de la Ley del Impuesto. Se le imputan las rentas inmobiliarias originadas por su disponibilidad respecto de los inmuebles con las siguientes referencias catastrales: NUM004 y NUM005.

- El importe del mínimo del contribuyente se ha determinado según establece el artículo 57 y 56.3 de la Ley del Impuesto.

- La deducción por donativos se efectúa a tenor de lo dispuesto en el artículo 68.3 y 69.1 de la Ley del Impuesto.

- La parte autonómica de la deducción se efectúa según establece el artículo 77.1.b de la Ley del Impuesto.

- La deducción practicada por donativos a entidades que fomentan la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos se determina según establece el artículo 14 de la Ley 21/2005.

- El cálculo de la cuota líquida total se ha efectuado a tenor de lo dispuesto en los artículos 67 y 77 de la Ley del Impuesto.

- Las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo se efectúa de acuerdo con los artículos 99 y 101 de la Ley del Impuesto y artículos 80 a 89 y 102 del Reglamento del Impuesto. De la pensión percibida del INSS soportó una retención por 441,93 euros.

- Las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del capital mobiliario se efectúan de acuerdo con los artículos 99 y 101 de la Ley del Impuesto y artículos 90 a 94, 101 y 103 del Reglamento del Impuesto. >>

TERCERO.- El interesado presenta alegaciones en fecha 10 de diciembre de 2020, en las cuales manifiesta lo siguiente:

1º El Sr. Anselmo, que tiene doble nacionalidad, andorrana y española, como puede comprobarse en la documentación que se adjunta, se trasladó a vivir al Principado de Andorra a finales del año 2017, fecha en que arrendó una vivienda que más tarde adquiriría. Por tanto, fue todavía residente fiscal en España en el año 2017, pero había dejado ya de serlo en el 2018.

2º Respecto del año 2018, solicitó la devolución, como No residente, de determinadas retenciones que le habían sido efectuadas sobre la pensión recibida del INSS y por el rescate de un determinado Fondo de pensiones. La Oficina Nacional de Gestión, mediante un requerimiento de fecha 5 de febrero de 2020, abrió un procedimiento de comprobación en el que se requería al Sr. Anselmo que acreditara su residencia en Andorra. Dicho requerimiento fue contestado, en tiempo en forma por su representante en España, el día 28/02/2020. En fecha 13/03/2020 se recibieron 2 propuestas de liquidación, a las que nuevamente se respondió, mediante las oportunas alegaciones, que se adjuntan igualmente a esta contestación. En ellas se manifiesta, de modo sintético, lo siguiente:



El Sr. Anselmo fue residente fiscalmente en Andorra en el año 2018, en virtud de lo previsto en el artículo 4 del convenio de doble imposición entre el Reino de España y el Principado de Andorra, de fecha 8 de enero de 2015, en vigor desde el 26 de febrero de 2016.

3º La Oficina Nacional de Gestión, ignorando lo invocado en las alegaciones, notificó sus conclusiones, en el sentido de que el Sr. Anselmo era residente en España en el año 2018, inaplicando el punto d) del artículo 4 del mencionado convenio ("si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se le considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente"). El centro de intereses vitales del Sr. Anselmo está en Andorra, y no está en España y, en caso de que objetivamente no pueda determinarse con certeza que está en uno solo de los dos Estados (porque se insista, por la AEAT en que tiene intereses vitales en España, a pesar de que también los tenga en Andorra, como así ocurre), debe considerarse residente del Estado donde vive habitualmente, que es Andorra. Por ese motivo, y frente a tal errónea y sesgada conclusión por parte de la Oficina Gestora, se interpuso reclamación económico-administrativa frente al Tribunal Económico-Administrativo Central, donde tuvo entrada el día 6 de agosto de 2020, con el CSV NUM007 i el CSV NUM008 .

4º De modo simultáneo, y en la convicción de que la consideración del Sr. Anselmo como residente en España infringía las reglas de desempate del artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra mencionado, el Sr. Anselmo solicitó, en el estado de su residencia, Andorra, la iniciación de un procedimiento amistoso entre las administraciones fiscales de ambos estados, a fin de que las mismas diluciden la residencia del Sr. Anselmo , que solo puede ser una en un determinado ejercicio.

5º Mientras dicho procedimiento amistoso no determine con certeza de qué país era residente el Sr. Anselmo en el año 2018, no procede liquidación alguna.

CUARTO.- Finalmente en fecha 17 de diciembre de 2020 se dicta liquidación provisional que confirma la previa propuesta, en base a la siguiente motivación añadida:

«Resultando que con fecha de 10/12/2020 el representante del contribuyente presenta escrito de alegaciones manifestando su disconformidad con la propuesta de liquidación recibida, por entender que no procede emitir liquidación provisional alguna al Sr. Anselmo como no declarante por el IRPF 2018 en tanto en cuanto no se determine con certeza en el procedimiento amistoso instado en Andorra de qué país fue residente el interesado en el año 2018. En su escrito de alegaciones reitera que en el ejercicio 2018 residía en Andorra, donde adquirió una vivienda, para a continuación relatar el procedimiento que tuvo lugar ante el área de Impuesto de la Renta de No Residentes de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria haciendo mención a la documentación presentada y actos administrativos acaecidos. Estas alegaciones son desestimadas en su totalidad, por cuanto el Sr. Anselmo no aporta ni manifiesta nada que desvirtúe las actuaciones desarrolladas por esta Dependencia en la propuesta de liquidación emitida. A continuación se argumenta el fundamento de esta liquidación. (...)» La notificación de dicha liquidación con clave NUM009 e importe de 60.864,23 euros (Cuota: 57.698,49 euros, Intereses de demora: 3.165,74 euros) se produjo el 29 de diciembre de 2020.

QUINTO.- En relación con lo anteriormente descrito la oficina gestora consideró que los hechos mencionados eran constitutivos de infracción tributaria grave, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria , por lo que, tras la notificación el 7 de enero de 2020 de Acuerdo de Iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador, respecto del cual el interesado presentó alegaciones en fecha 22 de enero de 2021, se impuso al reclamante sanción por infracción tributaria por el IRPF 2018 (importe de la sanción de 43.273,86 euros), la cual fue notificada en fecha 17 de febrero de 2021, en base a lo siguiente (reproducimos el acuerdo parcialmente, ...):

<< Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación, en la cuantía detallada más adelante como base de la sanción y según se determina en el procedimiento de comprobación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2018.

Los hechos que deducen de la citada comprobación son los siguientes:

Rendimientos del trabajo, capital mobiliario e imputaciones de rentas inmobiliarias no declarados, de acuerdo con lo expuesto en la liquidación provisional de referencia de la que deriva este expediente sancionador. La infracción se califica como grave por el siguiente motivo:

- La base de la sanción es superior a 3.000 euros y existe ocultación, representando la deuda derivada de ésta más de un 10% de la citada base.

Asimismo, en el escrito de inicio del procedimiento sancionador se le notificó el derecho que tenía a consultar el expediente, formular las alegaciones que entendiese convenientes y aportar los documentos, justificantes o



pruebas que considerase oportunas para la defensa de sus derechos. Usted ha presentado con fecha 22-01-2021 alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

Que al día de la fecha no se ha celebrado el trámite de audiencia correspondiente al expediente identificado ni nos ha sido notificada propuesta de resolución del mismo. El Sr. Anselmo no presentó declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2018 al tener el convencimiento de que era residente fiscal, en ese año, en el Principado de Andorra, tal y como se desprende del certificado que se adjunta a las presentes alegaciones. En tal sentido, no solo se encuentra pendiente ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Catalunya la reclamación correspondiente a la liquidación practicada por esa Oficina de Gestión, sino que se ha iniciado un procedimiento amistoso entre las autoridades andorranas y las españolas, con el fin de dirimir cuál era la residencia fiscal del Sr. Anselmo en el año 2018. Existiendo una duda más que razonable sobre la residencia fiscal del Sr. Anselmo en España en el año 2018, y habiendo el Sr. Anselmo actuando en consecuencia con su convencimiento acerca de su estado de residencia, no procede imponer sanción alguna, pues no ha existido infracción tributaria alguna, ni siquiera a título de simple negligencia. Está todavía por resolverse, a través del procedimiento amistoso mencionado, si el Sr. Anselmo era residente en España o en Andorra y, en consecuencia, si le correspondía o no tributar en España. En tal sentido, el artículo 179.2.d) prevé que no habrá lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El Sr. Anselmo cumplió con las obligaciones legales en su país de residencia, en el convencimiento de que era allí donde le correspondía tributar, amparándose en una interpretación razonable de la norma, por lo que no procede sanción alguna. Admita este escrito y, en mérito a su contenido, dicte resolución en el expediente sancionador de referencia en virtud de la cual se ordene el sobreseimiento de dicho expediente.

En relación con estas manifestaciones se considera lo siguiente:

La liquidación provisional consta notificada el 29/12/2020 por lo que ha finalizada la comprobación.

De la documentación y datos que figuran en el expediente instruido por la Administración, se deduce que el Sr. Anselmo, con NIF NUM010, cometió la acción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al dejar de ingresar la cantidad de 57.698,49 euros correspondiente a la renta ejercicio 2018, como consecuencia de no haber presentado la declaración de IRPF 2018 y que ha sido regularizado por la Administración mediante liquidación provisional de IRPF ejercicio 2018.

En el presente caso, y acorde con la liquidación provisional realizada por la Administración, se aprecia la negligencia exigida como elemento subjetivo de las infracciones tributarias, puesto que en la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, del IRPF, el cual en su apartado 1 establece lo siguiente: Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

(...)

Por otra parte, no acreditó tener intereses económicos de mayor importancia en Andorra, ni relaciones familiares ni personales más estrechas con aquel país que las que mantiene en España, toda vez que sus familiares más directos, su esposa, sus hijas y nieto residen en España.

En España se centran sus intereses económicos, sus negocios, su patrimonio y la base de sus ingresos.

Es cierto que dispone de una vivienda en Andorra, pero viene manteniendo la vivienda anterior en España, en el entorno donde siempre vivió.

Considerando que todo este conjunto de circunstancias determinó que su centro de intereses vitales, es decir, sus relaciones económicas y personales más estrechas, se encuentren en España, lo que conlleva que adquiera condición de contribuyente por el IRPF y, por superar los límites legalmente establecidos en el artículo 96 de la Ley IRPF, su obligación presentar declaración de IRPF incluyendo sus rentas mundiales.

Las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de NEGLIGENCIA, que estén tipificadas y sancionadas en las leyes son infracciones tributarias, artículo 183 de la Ley General Tributaria.

En este caso, el sujeto pasivo no ha actuado con la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, concurriendo, al menos negligencia en su actuación, concepto que no exige como elemento determinante para su apreciación, un claro ánimo de defraudar, siendo suficiente un cierto desprecio o menoscabo de la norma, o una laxitud en la cumplimentación de los deberes impuestos por la misma. Por tanto, a la vista de los antecedentes que obran en el expediente, se aprecia una omisión de la diligencia exigible para el correcto cálculo de la cuota tributaria, ya que la normativa establece de forma expresa los requisitos exigidos para la aplicación y práctica de la deducción, sin que esta conducta se pueda amparar en una interpretación razonable de la norma. El concepto de simple negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al

deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Profundizando en este concepto de 'negligencia', la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de cometer la infracción, siendo suficiente un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma. La culpabilidad o negligencia consiste, en definitiva, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación. La negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debe disponer.

A la vista de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta de la contribuyente, debe ser considerada como culpable, aún a título de simple negligencia, pues no ha llevado a cabo un comportamiento acorde con la naturaleza de la obligación tributaria. Dicho esto, no se ha actuado con el cuidado y la atención exigible, por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria.

Por todo ello, procede desestimar las alegaciones efectuadas en fecha 22/01/2021.

Infracción tributaria tipificada en los arts. 191 , 183 y 179 de la Ley 58/2003, General Tributaria , apreciándose que existe negligencia por no haber puesto la diligencia mínima exigible en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Consta presentación de Reclamación al Tribunal Económico Administrativo de fecha 11/01/2021 contra la liquidación. Y no es de aplicación las reducciones de la sanción de acuerdo con el artículo 188 Ley General Tributaria .

(...)

MOTIVACIÓN Y OTRAS CONSIDERACIONES

El expediente sancionador trae causa de la liquidación practicada por la AEAT en la cual se pone de manifiesto que el contribuyente no presentó declaración incluyendo los rendimientos del trabajo, capital mobiliario e imputaciones de rentas inmobiliarias por él percibidos, que son rentas sujetas a gravamen y que le obligan, circunstancia que revela una conducta cuando menos negligente del Sr. Anselmo al no observar las reglas de cuidado exigibles a quien debe reflejar todos los datos con trascendencia a efectos impositivos y que no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma, según lo dispuesto en la Ley General Tributaria. La infracción se califica de grave al existir ocultación, según el art. 184.2 LGT (no se presenta declaración). También se gradúa con arreglo al criterio de perjuicio económico, conforme el art. 187.1b) LGT , incrementando el porcentaje de la sanción mínima en veinticinco puntos porcentuales. >>

SEXO.- Disconforme con dichos acuerdos, regularización y sanción, el interesado interpone en fechas 11 de enero de 2021 y 15 de marzo de 2021, las presentes reclamaciones económico-administrativas.

(...)"

El cuerpo de fundamentos de la aludida resolución obedece a la siguiente literal dicción, en cuanto importa a la presente controversia:

"(...) CUARTO.- Respecto a la regularización efectuada por el IRPF 2018, el interesado alega lo siguiente:

El Sr Anselmo fue residente fiscalmente en Andorra en el año 2018, en virtud de lo previsto en el artículo 4 del convenio de doble imposición entre el Reino de España y el Principado de Andorra, de fecha 8 de enero de 2015, en vigor desde el 26 de febrero de 2016.

Al respecto señalar que, tal y como el propio interesado indica en sus alegaciones, interpuso sendas reclamaciones económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, frente a sendos acuerdos denegatorios de la la Oficina Nacional de Gestión.

Las reclamaciones con nº de referencia NUM011 y NUM012 han sido resueltas de forma acumulada en fecha 23 de febrero de 2023, y analizan la misma cuestión aquí discutida. Reproducimos a continuación dicha resolución de 23 de febrero de 2023 (...):

«TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a derecho de los dos acuerdos de declaración de devolución improcedente dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de fecha 30 de junio de 2020 (notificados al reclamante el día 10 de julio del citado año) a la vista de las alegaciones presentadas y la documentación obrante en el expediente administrativo.

CUARTO.- Sobre la controversia jurídica.



Como hemos adelantado en los antecedentes de hecho, el contribuyente es una persona física que en el ejercicio 2018 obtuvo unos rendimientos de fuente española que autoliquidó mediante la presentación de sendas autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de No Residentes al considerarse residente fiscal en Andorra.

Sin embargo, es esa premisa (la residencia fiscal de la reclamante en España o en Andorra en el ejercicio 2018) en torno a la cual gira la controversia jurídica suscitada en el presente expediente ya que por mor del artículo 5 del Real Decreto Legislativo 5/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, únicamente de ser considerada no residente en territorio español, procedería que tributara en 2018 en atención a un criterio territorial según la normativa IRNR y no por su renta mundial en aplicación de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Artículo 5 TRLIRNR. Contribuyentes. <<Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>.

De este modo, solo de considerarse a D. Anselmo en el ejercicio 2018 no residente en territorio español procedía la presentación de las autoliquidaciones IRNR modelo 210 ejercicio 2018 presentadas y, en consecuencia, solo entonces tendría derecho a las dos devoluciones pretendidas.

Debemos precisar que en aplicación de la normativa interna española (artículo 9 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) el contribuyente fue residente fiscal en España en 2018:

Artículo 9 LIRPF . Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

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

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

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

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

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

residencia fiscal en España que defendió la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en atención a su núcleo económico (artículo 9.1 b) LIRPF) sumado al hecho de que su cónyuge no separada legalmente fue también residente fiscal en España en el citado período impositivo 2018:

<<Sus familiares más directos, sus hijas y nieto, además de su esposa en gran parte del ejercicio 2018, residían en España. Incluso su esposa presentó declaración por IRPF 2018 al considerarse residente fiscal en nuestro país>>

Así, determinada la residencia fiscal en España de D. Anselmo en el ejercicio 2018 conforme con nuestra normativa interna, se colige que no sería procedente que la misma autoliquidara los rendimientos obtenidos en el citado año atendiendo a un criterio territorial según el IRNR, sino que procedía que tributara por toda su renta mundial según la normativa IRPF mediante la presentación del modelo 200. Esto es, se deduce que la presentación de las autoliquidaciones IRNR 2018 serían improcedentes como declara el acuerdo impugnado.

Sin embargo, esa improcedencia no puede determinarse únicamente bajo la normativa interna sino en atención al Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y el Principado de Andorra ya que, al ser considerada también residente fiscal por el citado país - extremo acreditado con la aportación del certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades tributarias competentes surge un conflicto de doble residencia que debe resolverse a la luz del citado texto internacional y, más concretamente, al amparo del artículo 4.2 del Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y el Principado de Andorra que, fijando distintos criterios subsidiarios (localización de la vivienda permanente, relaciones personales y económicas, residencia habitual y, finalmente, nacionalidad) permite alcanzar una solución en el conflicto de doble residencia:

Artículo 4 CDI España - Principado de Andorra:



<<1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado.

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

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

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

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

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

QUINTO.- Detallada así la controversia jurídica y la normativa aplicable, procede ya que este TEAC entre a valorar la adecuación y razonabilidad jurídica de que la ONGT haya declarado improcedente las solicitudes de devolución IRNR 2018 instadas por el reclamante en atención a que fue residente fiscal en el citado ejercicio en territorio español; esto es, procede entrar a valorar las pruebas obrantes en el expediente económico-administrativa para que, siguiendo el orden de criterios dirimientes previsto en el artículo 4.2 CDI España- Principado de Andorra, determinemos si es razonable, como pretende el obligado tributario, resolver el conflicto de doble residencia fiscal a favor de Andorra en el ejercicio 2018 o bien si, como concluye la Administración, se decanta en favor de la residencia en España.

Primer criterio: disposición de vivienda permanente

El obligado tributario aportó en vía administrativa un contrato privado de fecha 29 de agosto de 2017 "contrato de arrendamiento de vivienda para la residencia habitual con opción de compra" que versaba sobre un inmueble y una plaza de garaje sitos en el Principado de Andorra. En dicho contrato, se establecía una duración del contrato de arrendamiento de 5 años que comenzaría el 29 de agosto de 2017, extendiéndose hasta el 29 de agosto de 2022.

Sin embargo, en dicho contrato se preveía igualmente una opción de compra sobre el piso y el garaje sitos en Andorra (cuyo ejercicio era posible hasta el 30 de junio de 2018), fijándose un precio de venta de 172.500 euros.

El obligado tributario ejerció la citada opción, otorgándose el 25 de junio de 2018 escritura pública de transmisión de los inmuebles, adquiriendo el aquí reclamante su propiedad.

De este modo, en 2018 el obligado tributario es cuestión pacífica que tuvo a su disposición una vivienda permanente en Andorra pero ha mantenido la que había sido su vivienda en España y, en consecuencia, tuvo en ambos dos Estados vivienda permanente en el año aquí considerado, de forma que este primer criterio no nos permite resolver el conflicto de doble residencia.

Procede, entonces, que de conformidad con la Administración y con el obligado tributario, pasemos a analizar el siguiente criterio dirimente: el centro de intereses vitales.

Segundo criterio: El centro de intereses vitales.

En relación a este segundo criterio que recordemos, es el que usa la ONGT en los dos acuerdos impugnados para resolver el conflicto de doble residencia en favor de España, se define en el CDI como el Estado donde "mantenga relaciones personales y económicas más estrechas", concepto que es desarrollado en el comentario 15 del artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE que establece lo siguiente:

<<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>>.

Se trata, en definitiva, de un concepto que va más allá del mero núcleo económico para alcanzar, así, también elementos que están intrínsecamente ligados a la persona, como ya declaramos en nuestra resolución de 20 de julio de 2022, RG 6251/2020:

<<Este concepto indeterminado engloba un conjunto de circunstancias más amplias que las económicas, que se encuentran estrechamente ligadas a cada persona evidenciando su vinculación con un determinado territorio y que deben ser examinadas en su conjunto (situación familiar, vivienda, relaciones sociales, ocupaciones, actividades profesionales, intereses patrimoniales, factores políticos o culturales, etc.)>>

Además, este criterio de desempate tiene una peculiaridad relativa a la carga de la prueba puesto que, aunque recordemos, es al obligado tributario a quién le corresponde probar que su residencia fiscal se encuentra en el otro Estado, en este criterio dirimente es criterio de este TEAC que debe primar el análisis económico debido, precisamente, a la desproporción en la capacidad probatoria que existe entre Administración y administrado: Resolución TEAC de 20 de julio de 2022, RG 6251/2020:

<<Con carácter previo, debe indicarse que en casos como el que nos ocupa, en los que, en relación con los intereses de índole personal, social o cultural, existe una enorme desproporción entre la facilidad probatoria de que dispone el obligado tributario y la de la Inspección, deben adquirir especial relevancia los criterios económicos, menos sutiles pero de mayor concreción y acreditación objetiva.(...) Llegados a este punto, este TEAC no puede ser ajeno a una cuestión ya apuntada anteriormente, cual es la dificultad probatoria que en este ámbito encuentra la Inspección. En efecto, aunque a lo largo de las actuaciones se ha esforzado en reunir elementos acreditativos de la vinculación personal del obligado tributario con el territorio español, es indudable que existen numerosos indicios cuya obtención le resulta prácticamente imposible. Al mismo tiempo, el obligado tributario, que por su proximidad al objeto de la prueba dispone de una mayor facilidad, lógicamente solo aportará aquella documentación que convenga a sus intereses, esto es, la que evidencie una mayor vinculación con Andorra que con España. Es por ello por lo que, en actuaciones como la que nos ocupa, los vínculos sociales adquieren una importancia marginal a efectos del centro de intereses vitales, toda vez que resulta imposible determinar en cual de los dos países han contado con mayor relevancia en el ejercicio que ahora nos ocupa.>>

Es decir, debemos atender a las "relaciones personales" y, fundamentalmente a las económicas, defendiendo el interesado en sus alegaciones que ambas le sitúan en Andorra y, por el contrario, fundar la ONGT en los dos acuerdos impugnados que radica en España su centro de intereses vitales. Así, la ONGT funda del siguiente modo que las relaciones económicas más estrechas del interesado se encuentran en España:

<<Se han observado las siguientes circunstancias, que motivan que se considere que su centro de intereses económicos se sitúe en España en el ejercicio 2018:

Obtiene rendimientos del trabajo, como pensiones, del Instituto Nacional de la Seguridad Social español por importe de 34.042,26 euros.

Obtuvo usted rendimientos, por rescate de fondos y planes de pensiones, de la entidad española V62237201 Pensions Caixa 30, Fondo de Pensiones, por importe total de 119.939,43 euros en el ejercicio.

Obtuvo rendimientos de capital mobiliario de la entidad española A58333261 Vidacaixa SA de seguros y reaseguros por importe de 8.681,52 euros.

Fue propietario de 4 inmuebles en España, con referencia catastral NUM002 sito en DIRECCION000 de Barcelona, con referencia catastral NUM003 sito en DIRECCION001 de Barcelona, con referencia catastral NUM004 sito en DIRECCION002 de DIRECCION003 (Lérida) y con referencia catastral NUM005 sito en DIRECCION002 de DIRECCION003 (Lérida).

Constan consumos de energía eléctrica a su nombre en el inmueble con referencia catastral NUM002 sito en DIRECCION000 de Barcelona>>.

En relación al centro de interés personal la ONGT aduce:



<<Por otra parte, no ha acreditado tener intereses económicos de mayor importancia en Andorra, ni relaciones familiares ni personales más estrechas con aquél país que las que mantiene en España, toda vez que sus familiares más directos, su esposa, sus hijas y nieto residen en España.

En España se centran sus intereses económicos, sus negocios, su patrimonio y la base de sus ingresos. Es cierto que dispone de una vivienda en Andorra, pero viene manteniendo la vivienda anterior en España, en el entorno donde siempre vivió>>

Tesis que lleva a la Administración a acabar concluyendo:

<<Es un hecho que el Sr. Anselmo percibe la mayoría de sus rendimientos de fuente española, también la mayor parte de su patrimonio se encuentra en España. Sus familiares más directos, sus hijas y nieto, además de su esposa en gran parte del ejercicio 2018, residían en España. Incluso su esposa presentó declaración por IRPF 2018 al considerarse residente fiscal en nuestro país.>>

Ciertamente, la simple enumeración anterior de los distintos puntos de conexión económica del interesado con España refleja que la misma tuvo, en el ejercicio 2018, importantes vínculos de componente económico o inversor con nuestro país - extremos que pasamos a analizar-

En primer lugar, en relación a los bienes inmuebles, el reclamante en 2018 ostentó, durante la primera mitad del año únicamente un derecho de disfrute sobre el piso y el garaje sitos en Andorra, ostentando la otra mitad del año (desde el 25 de junio de 2018) el poder de disposición derivado de la propiedad de los citados bienes.

Estos dos son los únicos bienes propiedad del interesado en Andorra según se desprende de la documentación obrante en el expediente, bienes cuya valoración se puede determinar atendiendo a su precio de compra: 172.500 euros. Por el contrario, sabemos que en España es propietario de cuatro inmuebles:

Vivienda con referencia catastral NUM002 sita en DIRECCION000 de Barcelona: según la "consulta descriptiva y gráfica de datos catastrales de bien inmueble" disponibles en fuentes abiertas (extraídos del portal el Idealista) se trata de una vivienda de 123 m², especificándose en dicho portal que esa vivienda tiene un valor que oscila entre "539.000 euros y 659.000 euros".

Plaza de garaje con referencia catastral NUM003 sito en DIRECCION001 de Barcelona. No se ofrece valoración.

Vivienda con referencia catastral NUM004 sito en DIRECCION002 de DIRECCION003 (Lérida) según la "consulta descriptiva y gráfica de datos catastrales de bien inmueble" disponibles en fuentes abiertas (extraídos del portal el Idealista) se trata de una vivienda de 105 m², especificándose en dicho portal que esa vivienda tiene un valor que oscila entre "83.000 euros y 102.000 euros".

Garaje/trastero con referencia catastral NUM005 sito en DIRECCION002 de DIRECCION003 (Lérida) según la "consulta descriptiva y gráfica de datos catastrales de bien inmueble" disponibles en fuentes abiertas (extraídos del portal el Idealista) tendría 28 m². No se ofrece valoración.

El análisis individualizado anterior permite concluir a este TEAC que el interesado ostentaba un mayor patrimonio inmobiliario en España que en Andorra; conclusión que se alcanza incluso si tomamos únicamente en consideración la vivienda sita en Barcelona frente a la comparativa de piso + plaza de garaje en Andorra. Además, quiere este TEAC remarcar que el patrimonio inmobiliario ostentado en Andorra habría sido adquirido con rendimientos de fuente española ya que, como el propio reclamante reconoce, nunca llegó a aceptar un traslado de su puesto de trabajo a Andorra, habiendo desarrollado su relación laboral en España - fuente de ingresos que, en principio, y ante la falta de prueba de otro extremo, será la que razonablemente ha permitido el pago de la vivienda en Andorra y que, dicho sea de paso, justifica mes a mes el cobro de su pensión que es el único rendimiento periódico que se le conoce al aquí reclamante-

En relación a las rentas periódicas percibidas por el SR. Anselmo en 2018, la única conocida es la pensión que percibe del Instituto Nacional de Seguridad Social Español. Sin embargo, el interesado discrepa que este rendimiento determine un vínculo económico de conexión con España puesto que, según aduce, entonces todos los pensionistas seguirían siendo residentes fiscales del país pagador. Este TEAC disiente profundamente de dicha afirmación puesto que no por tener en consideración cuál es el país pagador de la pensión recibida por un obligado concreto, se puede directamente concluir que es residente fiscal del citado país pagador. Así, la residencia fiscal es una cuestión jurídico-fáctica, que debe dilucidarse caso por caso a la luz de las evidencias aportadas y los distintos elementos acreditativos de cada uno de los criterios dirimientes a que se refiere el CDI para resolver los conflictos de doble residencia. Y cada uno de estos elementos, ciertamente, hace prueba, en mayor o menor medida, de los distintos criterios que rigen el desempate.

Así, ni la Administración en el acuerdo impugnado ni este TEAC coligen directamente del hecho de que en 2018 percibió una pensión satisfecha por el INSS que su vínculo económico estuviera, automáticamente, en



España - sino que esta es una conclusión que tanto la ONGT como este TEAC alcanzan ponderando los distintos elementos económicos (inmuebles, rendimientos y pensión) resultando, como hemos venido analizando, que todos y cada uno de ellos apuntan a nuestro país.

De este modo, la percepción de una pensión pública es, sin duda, un punto de conexión económica con el país pagador. Prueba de ello es que si la Seguridad Social española quebrara, el interesado se vería económicamente perjudicado daño que no se le causaría de quebrar el sistema público de pensiones andorrano -.

Así, son numerosas las resoluciones de este TEAC en las que a efectos de analizar el centro de intereses económicos, hemos ponderado la percepción de una pensión de un citado país. Ejemplo de ello es la resolución RG 6331/2019 de 23 de marzo de 2022:

<<En primer lugar, según consta en el expediente, la relación con la entidad española DIRECCION004, en donde trabajaba desde el año 2005, finalizó el 31 de enero de 2018, pasando a continuación a estar en la situación de jubilación. Por tanto, desde febrero de 2018 el recurrente deja de tener como principal fuente de ingresos las retribuciones procedentes de dicha entidad española y pasa a percibir una pensión de jubilación del Instituto Nacional de la Seguridad Social.

De lo anterior podría desprenderse que su principal fuente de renta radica en territorio español, al haber recibido en enero su renta de una empresa española y el resto del año satisfacerse la pensión de jubilación por un ente público español.>>.

Ahora bien, como venimos afirmando, es un indicio que ha de ponderarse junto con el resto de indicios como hemos realizado y, además, con el centro de intereses personales.

En relación a otro tipo de indicios de conexión económica, quiere este TEAC remarcar que el interesado no ha realizado ninguna acreditación en torno a las inversiones, activos, rendimientos, etcétera percibidos en Andorra. Ello es relevante porque, dejando de lado que la carga de la prueba recae sobre él, lo cierto es que la misma adquiere más relevancia en aplicación de los criterios doctrinales y jurisprudenciales españoles que se han realizado en interpretación del "centro de interés económico" al que se refiere la Ley del IRPF española.

Debemos precisar que esta remisión a los criterios interpretativos que se han defendido en interpretación de la normativa interna LIRPF es, en tanto el Tribunal Supremo no indique lo contrario cuando resuelva las cuestiones casacionales planteadas en el Auto de admisión 12090/2022, de 20/07/2022, una cuestión no solo posible, sino recientemente defendida por la Audiencia Nacional en su sentencia de 10 de noviembre de 2021, recurso 3/2018.

Así, en la citada sentencia, la Audiencia consideró razonable analizar el "centro de intereses vitales" del CDI a la luz del tenor literal del artículo 9.1 b) LIRPF, esto es, a la ubicación del núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos:

<<En todo caso, la solución ante una supuesta doble residencia, dadas las circunstancias concurrentes en el supuesto examinado, y en aplicación de aquélla, reconduciría la cuestión a la atribución de la residencia al lugar donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas el actor, esto es, al centro de sus intereses vitales, que, conforme hemos expuesto con anterioridad, se halla en España.

Este Convenio, en su apartado primero prevé: "1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga">>

El Convenio deja pues a la legislación interna de cada Estado la determinación de la residencia habitual en el territorio de cada uno de ellos. Por tanto, aunque la Administración fiscal estadounidense atribuya la condición de residente fiscal en Estados Unidos al recurrente, también por aplicación del art. 4.1 del Convenio de Doble Imposición, éste podría ser considerado igualmente residente en España de acuerdo con los criterios previstos en el art. 9.1.b) tantas veces citado.

No habría, por tanto, impedimento alguno para, conforme al inciso "cualquier otro criterio de naturaleza análoga", a que se hace mención en el art. 4.1 "in fine" del Convenio, considerar que en un nacional sujeto a la imposición de uno de los Estados contratantes, concurre la circunstancia de que radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o de sus intereses económicos a que se refiere el art. 9, para considerar que el sujeto pasivo del Impuesto tenía su residencia habitual en territorio español (en este sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 4 de julio de 2006 -rec. 3400/2001 -)>>.

Cuestión que en la presente resolución resulta esclarecedora en tanto que refuerza las conclusiones ya vertidas por este TEAC en los párrafos antecedentes.



Ejemplo de ello, es que según ha declarado este TEAC, para analizar el artículo 9.1 b) LIRPF 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 (Resolución de 24 de mayo de 2022, R.G. 00/01527/2019 con base en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2021, recurso 3/2018 :

<<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

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 Suiza (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, Estonia, 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, es interesante traer a colación lo que se entiende bajo la normativa interna española por "centro de interés económico" porque nos aporta criterios adicionales que pueden ser útiles en la determinación de la localización del "centro de interés vital" en su vertiente económica al que se refieren los CDI como segundo criterio de desempate en los conflictos de residencia.

En este sentido, podemos defender la relevancia que tiene en la determinación del centro de interés vital el país del que se percibe un mayor volumen de rentas como el territorio donde se concentran las mayores inversiones.

De este modo, en relación al volumen de rentas, debemos destacar que el interesado no ha acreditado la percepción de ninguna renta de fuente andorrana de lo cual, en principio, cabría desprender que no existen puesto que, de lo contrario, sería carente de sentido su no aportación al juicio de la ONGT y de este TEAC al ser este un elemento indiciario relevante para la determinación de que centro de interés económico estaba en Andorra en 2018. Por el contrario, en España conocemos que obtuvo en 2018 rentas de cuantía sustancial como es el caso de la pensión del INSS (34.042,26 euros), rendimiento por rescate de fondo de pensiones español (119.939,43 euros) y rendimientos de capital mobiliario de VIDACAIXA por importe de 8.681,52 euros.

Y, a mayor abundamiento, en relación a la concentración de las inversiones, el interesado no ha acreditado tener ninguna inversión en Andorra, habiendo únicamente aportado los movimientos de una tarjeta bancaria de Crédit Andorra que, más bien, sería útil en la ponderación del siguiente criterio dirimente del conflicto de doble residencia: la residencia habitual.

En definitiva, con base en la postura ecléctica que ha ponderado ese núcleo de intereses en atención a criterios objetivos, se evidencia todavía más claramente que, o bien el obligado tributario no ha cumplido satisfactoriamente la carga de la prueba que sobre él recaía, o bien que ha aportado las pruebas de los únicos elementos patrimoniales que le conectan con Andorra (piso y plaza de garaje); posibilidades ambas dos que llevan, en idéntico modo, a este TEAC a alcanzar la misma conclusión: que el centro de interés económico del interesado estuvo indiscutiblemente en Andorra en 2018.

Así, se desconoce que tuviera bienes muebles, ni que ostentara la titularidad de otros derechos como vehículos ni cuentas bancarias en el país en el que, según aduce, fue residente fiscal en 2018 (criterios que hemos ponderado en la resolución del TEAC de 9 de febrero de 2011, así como en las SAN de 20 de septiembre de 2001 de 27 de junio de 2002 y de 17 de octubre de 2002).

De este modo, este TEAC concluye que el centro de interés económico en 2018 de D. Anselmo radicó de modo claro e indiscutible en España no habiendo acreditado ningún patrimonio, inversión ni renta de fuente andorrana más allá de la titularidad de un inmueble y una plaza de garaje cuya valoración es sustancialmente inferior a los inmuebles cuya propiedad ostenta en España.

Alcanzada tal conclusión, debemos ahora ponderar el centro de interés vital en su vertiente de relaciones personales más estrechas.

Sobre esta cuestión, debemos precisar que los comentarios del modelo de convenio se refieren a las relaciones familiares y sociales y a sus actividades políticas y culturales pero, además, afirman la relevancia del mantenimiento de la que fue la vivienda habitual en el Estado en el que habría cesado de ser residente fiscal:

<<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>>.

Sobre este extremo, el obligado tributario aduce:

<<Es cierto que conservaba una vivienda en Barcelona (en la DIRECCION001), en la pernoctaba una de sus hijas los días laborables. (...) El Sr. Anselmo tiene vínculos familiares con Andorra. Su abuelo había nacido allí y él mismo tiene la nacionalidad andorrana, país al que intentó que el banco para el que trabajaba le trasladara hace tiempo, lo que no llegó a suceder porque las condiciones económicas le eran desfavorables, pero que sí pudo realizar una vez jubilado. Su esposa, con quien se constituye el núcleo familiar más estrecho, vivía con él en Andorra en 2018, si bien no obtuvo la residencia legal hasta el año siguiente. Su futuro yerno ya residía en Andorra en ese año, y por esa misma razón, su hija se trasladaba los fines de semana para estar con sus padres, siempre que le era posible. Es decir, el centro de intereses vitales del Sr. Anselmo estaba, en 2018, en Andorra >>

En relación a este primer elemento, este TEAC ha de precisar que ciertamente, el mantenimiento de la que fue su vivienda en España es un criterio que según los propios comentarios, es un indicio sustancial favorable a que consideremos que ha seguido radicando en España su centro de interés vital.

Además de este indicio, la ONGT en los acuerdos impugnados se ha referido fundamentalmente a dos extremos adicionales, a saber, que su esposa fue residente fiscal en España en el año aquí enjuiciado (2018) habiendo presentado autoliquidación IRPF y, al tiempo, que "sus hijas y nieto" residen en España.

Igualmente, el propio reclamante reconoce en sus alegaciones que su padre vivía en España (según él mismo afirma, en el otro piso de su propiedad, entendemos que en el sito en DIRECCION003) - padre que, razonablemente, tendría una cierta edad en el año considerado (2018) si tenemos en cuenta que el obligado tributario en 2018 cumplió 65 años)-.

Frente a estos trascendentales indicios que conducen todos ellos a la determinación de que el centro de interés personal del interesado estuvo en 2018 en España, el mismo se ha limitado a afirmar que "su hija" se trasladaba los fines de semana a Andorra para "estar con sus padres" pese a que, recordemos, la madre se consideró a sí misma residente fiscal en España y residir en Andorra ya "su futuro yerno".

Sin embargo, se trata de meras declaraciones que no han sido acompañadas de documentos probatorios. Así, y a título meramente ejemplificativo, podría haber aportado documentación que acreditara una permanencia habitual de su esposa en Andorra, así como la permanencia allí de su "futuro yerno" o los desplazamientos semanales de su hija a Andorra.

En consecuencia, residiendo fiscalmente en España en 2018 su esposa, sus hijas, su nieto y su padre de avanzada edad, es claro que los vínculos familiares del SR. Anselmo se encontraban ubicados en España.

Y, nótese, ese desarraigo familiar tampoco ha acreditado el obligado tributario que lo estuviera supliendo con vínculos sociales, habiendo aportado únicamente un certificado del "automóvil club de Andorra" en el que se hace constar que el obligado tributario es socio del citado club desde el 19 de enero de 2018 pero no así la regularidad de sus visitas al centro.

Así, el notorio escaso esfuerzo probatorio realizado por D. Anselmo no nos permite considerar acreditada la existencia de vínculos o comportamientos personales o sociales habituales en alguien que, según aduce, reside en Andorra por lo que menos aún de la existencia de "relaciones personales estrechas" (CDI) en Andorra. De este modo, sabemos que ha mantenido su centro de interés familiar y social en España, sin haber acreditado la formación de lazos en Andorra (ya sean lazos de amistad, de vinculación social, política y religiosa, etcétera).

Aporta, por el contrario, el interesado cierta documentación probatoria que, en síntesis, se reduce a la aportación de los consumos de electricidad en la vivienda en Andorra y los movimientos de una tarjeta bancaria.



En relación a los movimientos de la tarjeta bancaria, debemos precisar que no podemos aceptar la eficacia probatoria de este documento. En primer lugar, porque no obra referencia alguna a quién es el titular de la tarjeta (esto es, no se sabe con fehaciencia que sea una tarjeta del SR. Anselmo), igualmente no aparece mención de cuál es la institución bancaria o financiera emisora de la tarjeta.

Además, aunque sí se hace referencia al nombre del establecimiento y su localización, lo cierto es que la casilla de "imp. origen" está vacía. Esto es, se desconoce la cuantía de cada uno de esos pagos.

Lo anterior nos lleva a no poder aceptar con fehaciencia la prueba aportada por el interesado porque ni sabemos que sean verdaderamente movimientos de tarjeta, ni que sean realizados por el SR. Anselmo , ni su importe.

En relación a los consumos de electricidad, debemos precisar que se trata de un elemento acreditativo en el que, dejando de lado que su valor probatorio es reducido, especialmente tras la STSJ de Madrid de 31 de enero de 2019 (procedimiento ordinario 477/2017), es un documento probatorio que estaría encaminado a acreditar la "residencia habitual" de las personas físicas - residencia habitual que es el tercer criterio dirimente del conflicto de doble residencia-

Y dichos criterios dirimientes previstos en el artículo 4.2 CDI son de aplicación subsidiaria, esto es, habiendo concluido este TEAC que el centro de interés vital tanto en su vertiente personal como económica radica en España, no procede enjuiciar este tercer criterio.

De este modo, una vez detallada y analizada la escasa trascendencia de las pruebas aportadas por el reclamante, no quiere este TEAC dejar de remarcar que para la estimación de su pretensión sería necesario un esfuerzo probatorio más sustancial del aquí realizado. Echa en falta este TEAC la aportación de documentos probatorios que suelen ser muy comunes en expedientes como el que aquí analizamos; documentos que son comunes puesto que en ellos subyace la existencia de comportamientos sociales y personales ampliamente generalizados. Es el caso de pagos en parkings, autopistas, multas de tráfico, cuotas de clubes sociales o deportivos, realización de actividades culturales (asistencia a cines, teatros, conciertos, golf, estaciones de esquí...), gastos de transporte público, viajes en el nuevo país, cenas en restaurantes, visitas a médicos, dentistas, fisioterapeutas, etcétera.

Igualmente, tampoco nos consta que el SR. Anselmo tuviera contratada una línea telefónica a su favor en Andorra (ni personal ni en la vivienda), además también aduce que los consumos de la vivienda en Andorra eran superiores a los de la vivienda en España, pero no ha aportado al juicio de este TEAC los datos de consumo de la vivienda sita en Barcelona. Igualmente, se desconoce si tenía seguro médico, vehículo en Andorra, etcétera.

A resultas de lo anterior, concluyendo este TEAC que tanto el nexo de interés económico como sus relaciones personales más estrechas están en España, máxime si tenemos en cuenta la acusada falta de prueba del obligado tributario de los extremos que acreditan su pretensión de residir fiscalmente en Andorra en 2018, este TEAC confirma los acuerdos de declaración de devolución improcedente puesto que no ha desvirtuado mediante pruebas los claros nexos que le vinculan con España - conclusión que no se ve desmentida por la aportación de los consumos de electricidad (relevantes para analizar la residencia habitual), ni de unos presuntos movimientos que habría realizado con tarjeta puesto que lo único que se conoce es que son "operaciones pendientes"-.

En conclusión, este TEAC confirma los dos acuerdos especiales de devolución improcedente IRNR 2018, desestimando plenamente la pretensión del reclamante».

Dada la resolución del TEAC de fecha 23 de febrero de 2023 sobre la misma cuestión que aquí nos ocupa, la residencia fiscal del interesado en 2018, debemos confirmar la regularización por el IRPF 2018 efectuada por la Delegación de la AEAT en Lleida, desestimando las pretensiones del interesado.

QUINTO.- Confirmada la regularización practicada, resta por analizar la sanción impuesta. Respecto a si la sanción controvertida es o no ajustada a derecho, el artículo 183 de la LGT establece que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley; las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves".

Pues bien, en el caso que nos ocupa en la conducta del obligado tributario concurren los elementos objetivos del ilícito tributario, puesto que deja de ingresar la deuda tributaria que hubiera resultado de una correcta autoliquidación. Con ello resulta que su conducta se concreta en el incumplimiento o transgresión de disposiciones normativas, por lo que se da la nota de la antijuridicidad. Esto es, cabe calificar como antijurídica y típica la conducta del reclamante, concurriendo por ello los elementos objetivos de la infracción. En este sentido, la concurrencia del elemento objetivo presente en toda infracción queda evidenciado a la vista de la liquidación practicada que acabamos de confirmar.



En relación con la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, se ha de analizar si procede la imposición de sanción al concurrir el requisito de la existencia de culpabilidad, entendida como posible reproche al obligado tributario de la conducta tipificada como infracción.

SEXO.- En cuanto al presupuesto subjetivo, y de acuerdo con los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, no cabe que este TEAR supla posibles déficits de motivación por lo que debe limitarse a verificar si el Acuerdo de imposición de sanción impugnado contiene todos los elementos de hecho y derecho en que se ha basado la oficina gestora para concluir la concurrencia de culpabilidad en la conducta determinante de regularización. Tal acreditación de culpabilidad, que corresponde a la Administración, debe realizarse mediante la valoración de la concreta conducta más que en función de su resultado, haciendo explícitos los motivos que le llevan a considerar que la conducta resulta sancionable, cuando menos, por ausencia de diligencia y cuidado necesario, aportando para ello el proceso lógico deductivo que le lleva a tal conclusión.

En el supuesto que aquí nos ocupa ese proceso lógico referido a la específica conducta encuadrable en el tipo infractor del artículo 191 de la LGT se contiene en el apartado denominado "MOTIVACIÓN Y OTRAS CONSIDERACIONES".

Previamente, el acuerdo recoge la oportuna contestación a las alegaciones que fueron presentadas por el recurrente en el trámite a tal efecto abierto tras la notificación de la propuesta de resolución.

Debe valorarse aquí si la concurrencia de culpabilidad ha sido justificada por la Administración en el propio acuerdo de imposición de sanción. De la jurisprudencia del Tribunal Supremo se desprende que no resulta suficiente la acreditación del mero resultado contrario a la normativa fiscal, esto es, no resulta suficiente la descripción de la conducta constitutiva del incumplimiento de la norma constatando la existencia de dicho incumplimiento, sino que debe probarse que dicho resultado contrario a la norma es consecuencia de una conducta que no pueda calificarse como diligente, haciendo explícitos los motivos que le llevan a considerar la concurrencia de culpabilidad, aún a título de simple negligencia (Recurso de casación núm. 4320/2011, ya citado). Y para ello, tal y como establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2013 (Recurso de casación núm. 5897/2010), debe justificar dicha ausencia de diligencia y cuidado necesario aportando "el proceso lógico deductivo que le lleva a dicha conclusión".

A la hora de probar la motivación de una conducta y más concretamente, si en ella concurrió o no un elemento intencional o si no se puso en ella la diligencia debida, es obvio que no pueden aportarse los mismos elementos probatorios que cuando se está en presencia de hechos directamente observables. Por tanto, dicha prueba debe realizarse valorando, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, el conjunto de circunstancias objetivas del caso concreto. De esta forma la Inspección, al dictar el acuerdo de imposición de sanción, debe fijarse entre otras cuestiones en los elementos externos de dicha conducta.

SÉPTIMO.- En el presente caso, el antes citado proceso lógico-deductivo que lleva a la Administración actuante a concluir con la concurrencia de culpabilidad, se incorpora al acuerdo de imposición de sanción en los términos transcritos en los antecedentes de la presente resolución. Este contenido del acuerdo de imposición de sanción da adecuada respuesta a la exigencia de acreditación del elemento culpable de la infracción mediante un razonamiento preciso y adecuado a los hechos que han sido constatados. Este Tribunal considera razonable las conclusiones obtenidas en cuanto a la apreciación de ausencia de la diligencia debida

OCTAVO.- El análisis de todos los hechos que a la postre determinó la infracción que ahora se sanciona, pone de manifiesto la concurrencia del necesario elemento subjetivo. Las sanciones tributarias no se aplican exclusivamente a aquellos que actúan dolosamente, es decir, con conciencia y voluntad de realizar el tipo; sino que también se aplican a los supuestos en que el elemento volitivo es más tenue y en concreto llega, como se recoge en el artículo 183 de la LGT a la simple negligencia.

Es necesario apreciar la trascendente diferencia que supone la utilización del término "negligencia", para hacernos ver que no se trata de demostrar la conducta dolosa del obligado tributario sino algo muy diferente, que al obligado tributario le era exigible otra conducta.

Desde luego, para el legislador no es precisa la concurrencia de conocimiento y voluntad en la consecución del tipo, bastando simplemente con que el sujeto pasivo no realizara todas las conductas que se le podían exigir para no cometer el tipo, es decir, cuando manifieste una falta de la diligencia mínimamente debida por todo contribuyente, no omitiendo aquel comportamiento que hubiera evitado la comisión del tipo del injusto. La evitabilidad es una característica esencial de la culpabilidad.

En este sentido cabe traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de mayo de 2014 nº de recurso: 656/2013, confirmatoria de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 julio 2012, recurso contencioso-administrativo núm. 405/2009, la cual confirmó la Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central



de fecha 10/09/2009, que igualmente confirmo el Acuerdo sancionador dictado por la AEAT, señalando el Alto Tribunal:

"3º) Finalmente, se ha de tener en cuenta que, como acabamos de apuntar, la responsabilidad es exigible en el ámbito tributario si media simple negligencia, título de imputación que la Sala de instancia concluye ha concurrido en este caso mediante un razonamiento que no ha sido adecuada y suficientemente combatido en esta casación.

Porque la existencia de numerosos pronunciamientos jurisprudenciales que admiten el error como causa excluyente de la culpabilidad -generalmente en presencia de errores invencibles- no impide que, apreciadas las circunstancias concurrentes en el caso, quepa sancionar las conductas que se reputen negligentes, a fin de no amparar el abuso por los obligados tributarios del error de hecho o de derecho, utilizándolo como un mero subterfugio para tratar de evitar la aflicción de una sanción legítimamente impuesta [véase la sentencia de 8 de marzo de 2012 (casación 4925/08 , FJ 3º)]".

A nuestro juicio, en los hechos sancionados ha quedado de manifiesto la falta de cualquier mínimo interés y diligencia, en el obligado tributario, a la hora de cumplir con sus obligación

NOVENO.- A la vista de lo expuesto, este Tribunal considera que la conducta de la reclamante sí es constitutiva de infracción tributaria. Al menos concurre en la misma la mínima negligencia que exige la norma, y sobre la que el Tribunal Supremo afirma:

"la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma".

No puede entenderse que la conducta del reclamante pueda ampararse en una interpretación razonable de la norma. Al respecto, el Tribunal Supremo ha señalado en sentencia de 10 de septiembre de 2009 :

"Es de recordar que la discrepancia interpretativa o aplicativa sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido ha de poder calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamentos objetivos. De no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables -como lo ha sido la de autos- resultaran impunes."

Como se dijo, el artículo 183 de la LGT dispone que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales por la ley. Lo cierto es que esa mínima culpa o negligencia sí es imputable al interesado. Como debidamente motiva la oficina gestora, y confirma este TEAR, su conducta se ha caracterizado por la falta de interés en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El dolo como forma de culpabilidad -o de acción infractora desde la explicación finalista del delito- consiste en el conocimiento e intención de una conducta contraria a la norma fiscal, conducta que se asume conscientemente, no bastando en el ámbito tributario con la mera intención de reducir la deuda fiscal, puesto que es perfectamente lícita la economía de opción. Lo determinante de la culpabilidad es la conciencia y la voluntad de una conducta infractora, o bien omitir negligentemente las obligaciones tributarias, acaso pretextando una interpretación manifiestamente irrazonable.

Por tanto, estima este Tribunal que concurre el necesario elemento de culpabilidad, sin que pueda ampararse su conducta en la complejidad de las normas aplicables al caso ni en la existencia de lagunas normativas. Tampoco se da en este supuesto ninguna otra circunstancia eximente de responsabilidad, concurriendo así el elemento subjetivo de la infracción tributaria.

A la vista de todo lo anterior considera este Tribunal que el acuerdo de imposición de sanción da adecuada respuesta a la exigencia de acreditación del elemento culpable de la infracción mediante un razonamiento preciso y adecuado a los hechos que han sido constatados.

Por lo demás, la cuantía de la sanción impuesta se ajusta, en su cálculo, a lo dispuesto en el artículo 191 de la LGT, debiéndose confirmar su procedencia.

La presencia de los referidos elementos objetivos y subjetivos en la infracción cometida y la corrección en el cálculo de la sanción impuesta nos lleva a su plena confirmación."

SEGUNDO. La parte recurrente sostiene en demanda que: la resolución del TEAC de que parte la de autos se halla recurrida ante la Audiencia Nacional, procediendo por ello la suspensión del presente recurso a la espera de lo que haya de resultar en aquél, "o, más apropiadamente, por el resultado del procedimiento amistoso"; ha de atenderse a la STS 2735/2023 , a cuyo tenor, en presencia de un certificado de residencia fiscal, un conflicto de doble residencia no puede resolverse exclusivamente atendiendo a la legislación nacional,



siendo el concepto de centro de intereses vitales más amplio que el de intereses económicos; en cuanto a la sanción, no existe negligencia, sino interpretación razonable de la norma, no pudiendo exigirse del contribuyente un conocimiento profundo del art. 4 del Modelo de la OCDE, más aún cuando el recurrente tiene nacionalidad andorrana, residencia fiscal andorrana certificada, y ha logrado el inicio, a su instancia, de un procedimiento amistoso.

Es de ver que en demanda no se ejerce crítica alguna de la resolución recurrida, más allá de aludirse a la pendencia del recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional de la resolución del TEAC (sin que haya base legal alguna para suspender el presente procedimiento a la espera de la resolución firme de aquél), y a la de un procedimiento amistoso del que ninguna constancia hay más allá de la simple resolución de autoridad andorrana admitiendo la solicitud del recurrente de inicio del procedimiento (sin que tampoco se aluda a fundamento normativo o jurisprudencial alguno que exija estar y esperar aquí a las resultas del citado procedimiento).

Singularmente, ni se aporta con la demanda prueba alguna (excepto aquella comunicación de inicio del procedimiento amistoso), ni se ejerce en ella la más mínima crítica del razonar administrativo al situar en España no sólo el centro o núcleo principal de intereses económicos del actor, conforme a nuestra legislación interna, sino también su centro de intereses vitales, conforme al Derecho internacional convencional aplicable.

Por último, en cuanto a aquel procedimiento amistoso: no se aporta más, decíamos, que "comunicación", de 18 de septiembre de 2023, de admisión de la solicitud de inicio del procedimiento de arreglo, que, se dice, se comunicará a la autoridad competente del Reino de España. Comunicación de hace más de dos años, sin que en el presente recurso se haya dado cuenta o noticia adicional alguna del estado de tramitación del procedimiento aludido por la parte actora.

Por lo demás, no concurriendo razón legal para la suspensión del presente recurso, a la espera de la resolución de aquél, de encontrarse aún pendiente, lo que desconocemos, de alcanzarse en él, en que los Estados están llamados a concertar voluntariamente el ejercicio de sus potestades soberanas, resultado favorable a la posición del recurrente (lo que hoy no es más que un futurible absolutamente incierto), sabrá la parte hacerlo valer, y el Estado estar a su decisión.

TERCERO. Como es sabido, y se recoge en la resolución recurrida, se considera residente fiscal en España, conforme al art. 9 LIRPF, a quien permanece físicamente en territorio español más de 183 días, o tiene en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa e indirecta. Aquí se tiene de hecho a la parte recurrente por residente fiscal en España en base al segundo criterio, que no será el único considerado, pues se atiende también a la disciplina del Convenio entre España y Andorra para evitar la doble imposición.

Como manifestación del principio de territorialidad, la relevancia del concepto de residencia fiscal radica en los roles que desempeña como criterio de sujeción que determina el ámbito de aplicación de las normas tributarias y como principio de calificación del sujeto pasivo en los impuestos personales. En particular, el concepto cualitativo (frente al cuantitativo de la estancia y su estricta duración) de centro de intereses económicos, como determinante de la residencia fiscal, se halla necesitado de integración, al constituir un concepto jurídico indeterminado.

En relación al concepto de centro de intereses económicos, la comparación debe ser país por país, no entre España y el resto del mundo, existiendo resoluciones de la DGT a cuyo tenor cabe tomar en consideración, a los fines de integrar aquél, no sólo los rendimientos de actividades (teoría rentista, aquí por lo demás no se conoce ninguna a los esposos en territorio suizo, viviendo aquéllos en el extranjero de su patrimonio español), sino también la localización del patrimonio. No desconocemos, en cualquier caso, que la definición legal es escueta, de escasa densidad normativa, y la natural tendencia administrativa a interpretar las normas de determinación de la residencia fiscal en un sentido extensivo, que atraiga contribuyentes por su renta mundial.

Dicho concepto fue introducido en nuestra legislación por el art. 12.Uno.b) de la Ley 18/1991, que se proponía atraer a la tributación a personas que escapaban al ámbito del Impuesto pese a ser auténticos residentes (apartado IV de la Exposición de Motivos).

En una primera aproximación, el "*centro de intereses vitales*", como *tie-breaker rule* del apartado 2º del art. 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE, en su caso), consiste en el lugar con el que se mantienen las "relaciones personales y económicas (no necesariamente limitadas a la pura y estricta obtención de renta, en sus diversas modalidades) más estrechas".



La principal discusión que suscita la exégesis del concepto "*centro de intereses económicos*" atañe al significado a adjudicar a los términos "*actividades o intereses económicos*". Las opiniones doctrinales oscilan entre el lugar de obtención de la mayor parte de la renta de la persona física, el lugar en que radique la mayor parte del patrimonio, o el lugar donde se ejerce la actividad empresarial o profesional, o donde se administra el patrimonio, con absoluta independencia de la localización de bienes o rentas, en función de la integración con el sistema económico y social del Estado.

La resolución recurrida identifica rentas y bienes del actor en España de cuantía muy superior a los localizados en Andorra, sin crítica alguna al respecto en el escrito de demanda.

Ha, en una sana lectura del concepto de residencia fiscal (entendido como ligazón o vinculación más estrecha o intensa con uno u otro Estado), de estarse a la obtención de rentas y a la titularidad de elementos patrimoniales.

La acumulación de criterios autosuficientes para determinar la condición de residente en los ordenamientos nacionales es susceptible de generar problemas de doble residencia. Los conflictos internacionales de residencia fiscal vienen dados por la inexistencia de una armonización del concepto de residente, siquiera en suelo comunitario. A falta de un concepto de residencia fiscal global y uniforme, los ordenamientos nacionales mantienen plena soberanía en la decisión de la calificación de residente fiscal, que prefigura la sujeción integral de rentas, con independencia del lugar de obtención (principio de tributación por la renta mundial o *worldwide taxation*). No siendo extrañas, se ha dicho, posiciones nacionales expansivas que buscan atraer al mayor número posible de contribuyentes residentes, mediante la técnica de sumatorio o acumulación de varios criterios capaces de determinar per se la residencia fiscal, con el resultado final plausible de multiplicación de situaciones de doble residencia fiscal.

El art. 4.2 del MCOCDE atiende de partida a los criterios de vivienda permanente a disposición de la persona física o (de contarse con ella en ambos Estados, lo que aquí ocurre con manifiesta evidencia, no negada en demanda) de las relaciones personales o económicas más estrechas (centro de intereses vitales). Este segundo concepto constituye verdadero criterio sustantivo y decisivo determinante de la residencia, al que el MCOCDE ha situado en plano de cuasi igualdad con aquél de vivienda permanente a disposición, al no relegarlo a apartados sucesivos o subsidiarios, separados, contemplándolo en el mismo que el primero citado de vivienda permanente (de muy fácil concurrencia simultánea en dos o más Estados, por lo demás, es aquí el caso).

Los Comentarios Oficiales al art. 4 del MCOCDE, a propósito del concepto de centro de intereses vitales, parten de tomar en consideración las relaciones familiares y sociales de la persona, sus ocupaciones, sus actividades de diverso tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, o la sede de administración de su patrimonio:

"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."

El concepto de "*centro de intereses vitales*" puede entenderse idóneo para que una persona quede legítimamente comprometida con el país en el plano tributario, siendo éste el que habrá de atender en mayor medida a las necesidades del contribuyente. Siendo la profundidad, amplitud e intensidad de los lazos dados por aquél potencialmente determinantes de una residencia fiscal plenamente justificada en cuanto tal. Cabe presumir, en una concepción amplia que atienda a elementos plurales que enriquezcan el juicio de vinculación o relación cercana (sin desconsiderar los lazos personales y familiares), que tiene en España su centro de intereses vitales quien tenga en el país aquel núcleo o base principal de sus actividades económicas, entendidas, de entrada, como la mayoría de sus rentas y patrimonio, de haberlo. Tal entendimiento obedece en suma a la identificación de la vinculación más profunda y estrecha con un Estado determinado.

A la sazón, el núcleo de intereses económicos del contribuyente se entendería como el lugar en que se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios, o desde donde administre sus bienes, estimándose la residencia fiscal en España, en términos relativos, o por comparación, cuando en ningún otro país (no en la suma de todos ellos) los intereses económicos de aquél alcanzaren mayor volumen que el localizado en España, habiendo de analizarse tanto la localización del patrimonio como las rentas principales del sujeto. En tal sentido, Consulta nº V0053-17, de 13 de enero, de la DGT, a cuyo tenor:



"(...) Del escrito de consulta se deduce que no concurre el criterio de permanencia ni procede la aplicación de la presunción contenida en el último inciso del artículo 9.1 de la LIRPF, por lo que procede analizar la posible apreciación del criterio de actividad o intereses económicos.

De los hechos descritos en la consulta, se desprende que aproximadamente la mitad del valor del patrimonio de la consultante radica en España, dado que la sociedad en la que ostenta las participaciones es una sociedad española y sus activos presumiblemente radican en territorio español. No obstante, se indica que la consultante no obtiene renta alguna de actividad económica desarrollada en España, procediendo la totalidad de sus rentas de activos financieros situados fuera de dicho territorio, si bien en el escrito de consulta se expresa que existe la posibilidad que en el ejercicio 2016, o siguientes, la consultante pueda obtener una renta atípica de fuente española muy significativa que representaría más del 50% de las rentas totales obtenidas en dicho período, por la venta de activos situados en territorio español, o bien por la distribución de dividendos de la sociedad.

Por tanto, a falta de más datos podría apreciarse que el núcleo principal de sus intereses económicos se encuentra en España, en función del mayor peso que pudiera tener su patrimonio en territorio español y obtención de rentas procedentes de fuente española, respecto a su patrimonio total y obtención de rentas en su totalidad.

No obstante, a este respecto se recuerda que la apreciación del criterio de actividad o intereses económicos es una cuestión de hecho cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino al órgano competente en materia de aplicación de los tributos, es decir, a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (...)"

Resulta de recibo, en suma, una objetivación de la fijación de la residencia que respete máximas de seguridad jurídica e igualdad, atendiendo a una noción de centro permanente de intereses que contemple la estancia acompañada del arraigo personal o económico (el criterio, combinado, del art. 4.2 MCOODE, a la postre).

A tenor de la resolución del TEAC, de fecha 2 de noviembre de 2017 (RG 2737/14):

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

A cuenta, en fin, del valor de los certificados de residencia fiscal, debe establecerse en función del acervo probatorio a disposición del Tribunal, del que aquéllos formarán parte cualificada, como un elemento más, en su caso (resoluciones del TEAC de 2 de febrero -RG 6270/2013 y RG 6275/2013 acumulado- y 11 de julio de 2017 -RG 6469/2013-). La determinación (judicial) de la residencia fiscal no puede en todo caso depender única e indeclinablemente (con absoluta independencia de la prueba practicada ante el Tribunal, y de la motivación del acto administrativo sujeto a escrutinio judicial) de la existencia o no de un certificado de residencia fiscal emitido por autoridad administrativa fiscal, del país que sea (vid. en tal sentido sentencias de esta misma Sala y Sección de fecha 14 de enero de 2021 -recursos 347/2016 y 397/2016-), al haber de tenerse en consideración la legislación interna y, de ser preciso, o ayudar en la labor exegética, las reglas de desempate del correspondiente Convenio. Por lo demás, en el caso de autos, ni siquiera se aduce cumplidamente o prueba en modo alguno la tributación por la renta mundial en Andorra.

Conforme a la STS (Sección 2ª), de fecha 4 de julio de 2006 (RC 3400/2001), en su FJº 4º (que analiza criterios de determinación de la residencia fiscal de derecho interno y convencional para evitar la doble imposición):

"CUARTO.- En la sentencia de 15 de Diciembre de 2005 y dando respuesta a los motivos de casación primero, segundo, tercero y sexto afirmábamos: F.J. Tercero.- La cuestión que se plantea en el presente recurso es la de la modalidad de sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP) del recurrente, durante el ejercicio 1992, si por obligación real (los bienes o derechos situados en territorio español) o por obligación personal (exigiéndose el tributo por la totalidad del patrimonio, con independencia del lugar donde se encuentren los bienes). Ello exige acudir, en primer lugar, a los criterios determinantes de una u otra forma de sujeción, establecidos en el art. 5. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, que entró en vigor el 1 de Enero de 1992.

El criterio que emplea la ley para aplicar una u otra modalidad de sujeción es el de la "residencia habitual en territorio español". Para la determinación de la residencia habitual el art. 5. Dos de la Ley 19/1991 se remite a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que, en la versión de la Ley 18/1991, de 6 de Junio, decía en su art. 12.1 que "se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca por más de 183 días, durante un año natural, en territorio español. b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos". La consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF y



del IP 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 conclusión, a la vista de la dificultad de situar en España o en Suiza el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso fijarse en los aspectos económicos, menos sutiles pero más susceptibles de acreditación. Y en las actuaciones documentadas ha quedado suficientemente probado que es en España donde radican la **mayor cantidad de bienes y rentas**. Ante la ausencia de datos sobre los bienes y rentas del recurrente fuera del territorio español, los bienes y derechos situados o que pueden ejercitarse en España son de tal entidad que no resulta aventurado mantener que es España y no Suiza el centro del núcleo principal de sus intereses económicos, por lo que, en definitiva, es España a la que cabe considerar como país de residencia y donde le corresponde tributar al recurrente, en relación al IP, ejercicio 1992, por obligación personal de contribuir. Consecuentemente, ha de rechazarse la supuesta infracción del art. 4.2.a) del Convenio que aduce el recurrente en su segundo y tercer motivo de casación."

A tenor de la SAN (Sección 2ª), de fecha 30 de marzo de 2017 (rec. 224/2015), en su FJº 3º:

"(...) El artículo 9.1 de la LIRPF se dedica a regular los criterios que determinarán que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español, entendiéndose que eso ocurre cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

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

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

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

Entre los dos primeros criterios no existe prelación alguna en cuanto a su aplicación, no son criterios excluyentes, ni subsidiarios, aunque existen algunas diferencias en cuanto a la carga de la prueba. El tercero sí es de aplicación subsidiaria, siendo de aplicación en defecto de los dos anteriores.

La residencia fiscal de las personas físicas se determina para cada año o periodo impositivo.

La segunda circunstancia que determina la residencia habitual en territorio español es la radicación en España del núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

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.

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 en 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 . (...)"

CUARTO. La regularización practicada obedece a un estudio minucioso y exhaustivo de la residencia fiscal de la parte recurrente. Si algo no cabe reprochar a la liquidación litigiosa es que no haya partido de un estudio detallado de la total prueba obrante en el expediente.



En todo caso, ni la misma parte actora, en demanda, se ve en condiciones de discutir, alegando y probando en debido modo, que la mayor parte de su patrimonio e intereses económicos radican en España, y no en Andorra.

No desconocemos que, conforme a la STS (Sección 2ª), de fecha 12 de junio de 2023 (RC 915/2022 ; ECLI: ES:TS:2023:2735), en su FJº 4º:

"(...) 3. Un Estado firmante de un Convenio de Doble Imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. De esta forma, en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares. Específicamente, la regla de "desempate" prevista en el artículo 4.2 del Convenio, consistente en el "centro de intereses vitales" es más amplia que el concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , por lo que no resulta equiparable."

De modo que, ante la existencia de certificado andorrano de residencia en aquel país, a los efectos del Convenio (sin que conste el empleo de medio o formato estandarizado, menos aún que su emisión vaya precedida de las oportunas comprobaciones), no podía la Administración española desconocerlo sin más, habiendo de analizarse con rigor la disciplina de desempate dada por el instrumento convencional correspondiente, algo que, se ha visto, hace aquí la recurrida, al analizar el eventual conflicto de residencias desde la perspectiva del Convenio, y, en particular, en lo que aquí importará, de los conocidos criterios de vivienda permanente a disposición, y del centro de intereses vitales.

Aquí tenemos que la Administración no sólo ha analizado la residencia fiscal desde la perspectiva del Derecho interno, sino también desde la del Convenio, examinando si la parte recurrente tiene vivienda permanente a su disposición en ambos países (que es manifiestamente el caso), y su centro de intereses vitales.

Para situar el centro de intereses económicos ha de estarse al rendimiento sujeto al IRPF, y mayor volumen de patrimonio. El Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 9 de julio de 2024 (por la que no se da lugar a recurso de casación contra sentencia de esta misma Sala y Sección, en igual sede de IP, y que remite a otra pronunciada por el mismo Tribunal el día anterior), recaída en el RC 1913/2023 (ECLI: ES:TS:2024:3881) razona y sienta doctrina en los siguientes términos (FJº 3º):

"(...) b) Determinación de la residencia según el artículo 9.1 LIRPF .

El Convenio no impone un concepto de residencia habitual para considerar a una persona "residente de un Estado contratante", sino que deja a la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes la determinación de quién se considera "residente" sujeto a la imposición de cada uno de los Estados contratantes. Así, el apartado 1 del artículo 4 del Convenio dispone que: "A los efectos del presente Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" designa, con sujeción a las disposiciones de los párrafos 2 y 3 de este artículo, cualquier persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, su residencia, su sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga". De este modo, debemos preguntarnos si cabe concluir que el recurrente tiene realmente su residencia fiscal en España por aplicación del artículo 9.1 LIRPF , como sostiene la Administración y ha ratificado la sentencia recurrida. Ya se ha dicho que es pacífico que se acreditó que el Sr. Camilo residió en España la mayor parte de días del año 2014, en concreto 172 días en España, frente a 80 en Reino Unido y 131 en Alemania, sin que se haya podido acreditar el lugar de permanencia de los restantes 32 días, respecto a los que el interesado no aportó prueba alguna. Por tanto, no resultando determinante el criterio del apartado a) del art. 9.1 (permanencia durante más de 183 días en territorio español) la Administración acude al criterio establecido en el apartado b) del mismo artículo 9.1 LIRPF , que establece la residencia fiscal en España cuando "[...] b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. [...]".

Por ello se plantea el alcance de la expresión "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1 b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, y en particular, si puede interpretarse en el sentido de que, para que se entienda cumplido tal criterio, prima el hecho de que el interesado tenga en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario en España, aun cuando sus ingresos procedan, incluso en mayor medida, de otro u otros países.

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



El artículo 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente. Sin embargo, y comenzando con una delimitación negativa, para examinar la analogía con el artículo 72 LRIPF que sugiere el planteamiento del recurrente, es claro que la interpretación del concepto de núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente no puede asimilarse al criterio que establece el artículo 72 LIRPF en relación con el gravamen autonómico, que atribuye la consideración de principal centro de intereses al territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No cabe extrapolar este criterio al artículo 9, como pretende el recurrente, pues no cabe duda de que el legislador deliberadamente no utilizó la misma expresión dentro de la misma LIRPF. Dicho de otra forma, el legislador estableció intencionadamente un criterio para determinar la residencia habitual en relación con el conflicto que pudiera existir entre Comunidades Autónomas, que es sustancialmente diferente respecto a la noción de residencia habitual, cuando afecta a la atribución de residencia en el nuestro Estado y, en su caso, frente a otros Estados. Por consiguiente, no resultan equiparables los criterios utilizados en los artículos 9 y 72 LIRPF.

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

En efecto, la argumentación de la parte recurrente sostiene que se ha infringido el artículo 9.1.b) y la Jurisprudencia que lo interpreta, de la que cita la STS de 5 de diciembre de 2005 (rec. cas. 702/2001) y STS de 4 de julio de 2006 (rec. cas. 3400/2001), apreciación que no puede ser compartida. En este caso, ya se ha dicho, no se sobrepone el criterio de vínculos personales al de actividades e intereses económicos, sino que se ponderan los que resultan relevantes en España y, además se hace así frente al resto de países, a favor de la tesis de la recurrente, y no país a país, como correspondería. Es significativo, en este sentido, que el recurrente sostenga, de una parte su residencia en Reino Unido de Gran Bretaña mediante el certificado de residencia fiscal y, al tiempo, aduzca que el mayor volumen de renta lo obtuvo en Alemania, comparando país por país, aunque no afirma de manera explícita que su residencia fiscal estuviere en Alemania, sino que el hecho de obtener la mayor parte de renta en ese país acreditaría que no tiene residencia fiscal en España. El análisis que hace la sentencia recurrida aplica adecuadamente los criterios interpretativos fijados por la jurisprudencia de nuestra Sala, en particular en las referidas STS de 5 de diciembre de 2005 y de 4 de julio de 2006, antes citadas, que sustentan un criterio ecléctico, en el que se ha de ponderar no solo la variable de flujo de renta, sino también los intereses patrimoniales, lo que el recurrente denomina variable de "fondo" lo que lleva a la Sala de instancia a concluir que en el caso del recurrente, conjugando las rentas que obtiene en España, incluso bajo la interpretación más favorable al recurrente, esto es, haciendo la comparación contra el resto de países y no país a país, y el conjunto de intereses patrimoniales radicados en España, frente a los que radican en esos otros países (Reino Unido y Alemania) llega a la conclusión de que "[...] sumadas retribuciones (exclusivamente las satisfechas por el Valencia CF) y depósitos y saldos bancarios, acredita en España activos y rendimientos por importe de 1.778.771,22 euros, y en todo el extranjero (la suma de Reino Unido y Alemania, comparación injusta -para la AEAT- para determinar la residencia española, mas que tomamos gráficamente, en todo caso, como la más favorable posible al actor, a fin de disipar cualquier eventual duda al respecto) de 1.724.237,32 euros [...]", y añade más adelante que "[...] tenemos además que en nuestro país es el actor titular de un inmueble



(en DIRECCION005 , consta su referencia catastral), valorado en otros 360.000 euros, y de dos vehículos (no se nos dice lo contrario, de matrícula española por lo demás), valorados en otros 55.000 euros (redondeando a la baja), todo ello según declaración del mismo recurrente en sede de IP, que éste no cuestiona en cuanto tal. [...]". La sentencia destaca también que si bien no ha quedado acreditado la existencia de propiedades en el extranjero, admite la tesis más favorable al actor de la disponibilidad permanente de vivienda en el extranjero, en Reino Unido, lo que no impide que el desempate se resuelva a favor de la residencia en España por el criterio del "centro de intereses vitales".

Aunque el recurrente sostiene que hay que estar a las rentas porque "[n]os encontramos en el ámbito del IRPF (un impuesto sobre la renta)", no cabe ignorar que rige el mismo criterio para el IRPF que para el Impuesto sobre el Patrimonio, ya que el art. 5, Dos de la LIP se remite a las normas del IRPF. Contra el argumento del recurrente, que parece sostener la aplicación de criterios de residencia diferentes para un impuesto y otro, ocurre que en nuestro Derecho la norma que determina el ámbito de la potestad tributaria del Reino de España sobre las personas físicas, sean nacionales o no, se ha situado en la LIRPF, sin duda porque esta es la figura tributaria más relevante, pero no lo hace exclusivamente bajo el criterio de la renta obtenida, antes bien, la cláusula de residencia que examinamos se vincula más allá de la renta gravada por el IRPF, atendiendo a una noción evidentemente más amplia, "el núcleo principal o la base de sus intereses económicos, de forma directa o indirecta".

(...)

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

QUINTO. Acerca de la valoración del criterio de centro de intereses vitales, se ha visto que la Administración valora la residencia prolongada en España, en que se mantiene la misma vivienda, y la localización (no discutida en demanda) de familiares (esposa, que se declara residente fiscal en España en el ejercicio litigioso, hijas y nieto, y padre del recurrente), junto a la radicación en España del centro principal o base de sus intereses y actividades económicas (la totalidad de los rendimientos percibidos por el actor, y un importante patrimonio inmobiliario). Como señala la resolución recurrida, debe tenerse en cuenta la última parte del comentario 15 al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE. En él, a la hora de analizar el centro de intereses vitales de una persona señala:

"15. (...) 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."

La situación descrita en el comentario es perfectamente trasladable al supuesto de autos, en que, a pesar de haberse establecido una segunda vivienda en Andorra, se mantiene vivienda permanente en España, lugar donde el actor ha vivido siempre. En España permanece por lo demás su familia, su único entorno conocido.

A la sazón, el recurrente ha establecido una segunda residencia en Andorra, pero mantiene la española, con varios inmuebles a su disposición, manteniendo igualmente en España la base principal o núcleo de sus actividades e intereses económicos, no conociéndosele actividad alguna económica ni de obtención de rentas en Andorra.

Los hechos que documenta la parte recurrente en vía administrativa, a los que ni siquiera se hace mención en demanda (consumos eléctricos, membresía de un club de automóvil, y gastos con tarjeta, puestos además razonablemente en duda por la recurrida) son a lo sumo los propios de la estancia en Andorra, que la Administración no niega, ni denuncia simulada. La cuestión es que no se niega la residencia andorrana, sino que deba la misma prevalecer en orden a someter a tributación por su renta mundial al recurrente (la misma tributación que la parte actora no ha alegado ni demostrado haber tenido lugar en ningún país), conforme al Convenio, habiendo la recurrida argumentado y probado suficientemente, sin refutación bastante de adverso, el desempate, conforme a Convenio, en favor de la residencia española.

El recurso, en suma, por lo razonado, merece desestimación, en cuanto a la liquidación.

SEXTO. A propósito del resultado del ejercicio de la potestad sancionadora, pretende el recurrente que por la sola circunstancia de haberse admitido a trámite su solicitud de inicio de un procedimiento amistoso entre



Estados, del que ninguna noticia se tiene, más allá de la sola admisión de su inicio por la autoridad andorrana, y de disponer de certificado andorrano de residencia fiscal, habría ya de colegirse interpretación razonable de la norma.

Por el contrario, como se razona en el acuerdo sancionador, en dicción literal recogida en la resolución recurrida, la totalidad de elementos que determinan la residencia fiscal española son conocidos al recurrente: radicar en España la totalidad de sus intereses económicos, a salvo la vivienda adquirida en Andorra; mantenerse en España la misma vivienda que lo ha sido del recurrente; tener en España a toda su familia, declarándose incluso la esposa residente fiscal en España en el mismo ejercicio. Son todos ellos elementos que abonan naturalmente, incluso para persona profana en Derecho, la residencia fiscal española, no obstante lo cual no se presenta la declaración tributaria debida en nuestro país. Y ello, no acreditando en debido modo el actor que satisficiera obligación tributaria alguna en Andorra, pues se limita a afirmar el aserto, sin remitir a acervo probatorio alguno que lo avale, circunstancia que redundaría en el correcto juicio de culpabilidad, pues la ausencia de tributación por la renta mundial, ante cualquier jurisdicción, no podía escapar a un contribuyente muy mínimamente diligente.

El recurso, en suma, merece desestimación.

SÉPTIMO. Conforme a lo dispuesto en el art. 139 LJCA, procede la condena de la parte recurrente en las costas de la presente instancia, con el límite de 3.000 euros, por todos los conceptos.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero. Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Anselmo contra resolución del TEAR, de fecha 14 de abril de 2023.

Segundo. Condenar a la parte recurrente en las costas de la presente instancia, con el límite indicado.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Lo acordamos y firmamos.

Los Magistrados :

Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de sejudicial.gencat.cat

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales y que el tratamiento que pueda hacerse de los mismos, queda sometido a la legalidad vigente.

Los datos personales que las partes conozcan a través del proceso deberán ser tratados por éstas de conformidad con la normativa general de protección de datos. Esta obligación incumbe a los profesionales que representan y asisten a las partes, así como a cualquier otro que intervenga en el procedimiento.

El uso ilegítimo de los mismos, podrá dar lugar a las responsabilidades establecidas legalmente.

En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial



u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.

Todo ello conforme a lo previsto en el Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, en la Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales y en el Capítulo I Bis, del Título III del Libro III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ