



Roj: **SAN 3421/2021 - ECLI:ES:AN:2021:3421**

Id Cendoj: **28079230042021100292**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **26/05/2021**

Nº de Recurso: **678/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ANA ISABEL MARTIN VALERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN CUARTA**

**Núm. de Recurso:** 0000678 /2018

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 03909/2018

**Demandante:** Pedro Enrique

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilma. Sra.:** D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D<sup>a</sup>. CARMEN ALVAREZ THEURER

D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a veintiséis de mayo de dos mil veintiuno.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente Recurso tramitado con el **número 678/2018**, seguido a instancia de **D. Pedro Enrique** representado por el Procurador D. Marcos Juan Calleja García y asistido del Letrado D. Iñaki Picaza Temiño, contra la resolución de 5 de abril de 2018, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que estima parcialmente las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra el Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005 y contra el acuerdo de imposición de sanción por el mismo concepto y ejercicio; siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO.** - Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 3 de julio de 2018, contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por decreto de fecha 5 de julio de 2018, y con reclamación del expediente administrativo.

**SEGUNDO.** - En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha de 29 de octubre de 2018, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando: << *Que tenga por presentada esta demanda con sus copias y los documentos que se acompañan y previos los trámites oportunos estime la misma, dictando, en consecuencia, sentencia en la que se declare no ser conforme a Derecho la resolución administrativa impugnada, procediendo por ello a su anulación, al igual que respecto a la liquidación que a que la misma se refiere, con expresa condena en costas a la parte demandada si se opusiere*>>.

**TERCERO.** - La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 4 de diciembre de 2018, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

**CUARTO.** - Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicada la propuesta y admitida, se siguió trámite de conclusiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo.

**QUINTO.**- En fecha 24 de mayo de 2019, la representación procesal del recurrente presentó escrito aportando sentencia dictada por la Sección Décima de la Audiencia Provincial de Barcelona en fecha 21 de mayo de 2019 (apel. 36/2019), por la que desestimaba el recurso de apelación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal nº 19 de Barcelona (P.A 449/2015), que absolvía a D. Pedro Enrique de un delito contra la Hacienda Pública en el ejercicio 2006.

**SEXTO.**- De dicho escrito se dio traslado a la Abogacía del Estado para alegaciones; trámite que fue evacuado mediante escrito presentado en fecha 17 de junio de 2019.

**SÉPTIMO.**- Los escritos presentados por ambas partes fueron admitidos mediante providencia de fecha 26 de junio de 2019.

**OCTAVO.**- Mediante providencia de fecha 14 de abril de 2021, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 19 de mayo de 2021, fecha en que tuvo lugar, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

**NOVENO.** - La cuantía del recurso se ha fijado en 5.079.288,58 €.

Ha sido ponente la Magistrada Ilma. Sra. D<sup>a</sup> Ana I. Martín Valero, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- D. Pedro Enrique interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 5 de abril de 2018, que estima parcialmente las reclamaciones económico administrativas formuladas frente al acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, y contra el acuerdo de imposición de sanción por el mismo concepto y ejercicio.

Los antecedentes fácticos a tener en cuenta, que resultan relevantes para resolver este litigio, son los siguientes, que resultan del expediente administrativo y de lo actuado en autos:

.- Con fecha 10 de junio de 2010 se notificó al interesado comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación referidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre el Patrimonio, y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicios 2005 y 2006.

.- En la tramitación de las actuaciones se apreciaron indicios de la comisión de cuatro delitos contra la Hacienda Pública (IRPF e IP en los años 2005 y 2006), por lo que el 3 de junio de 2011 se emite informe por el equipo de delito fiscal de Cataluña, que se remitió al Ministerio Fiscal (con entrada en la Fiscalía el 15 de junio de 2011). La querrela fue admitida a trámite el 5 de julio de 2011.

.- El 30 de junio de 2014 se dicta Auto por la Audiencia Provincial de Barcelona por el que se estima parcialmente el recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado contra el Auto de 3 de febrero de 2014, por el que el Juzgado de Instrucción nº 1 de Esplugas de Llobregat dispuso desestimar el recurso de reforma interpuesto contra el Auto de 16 de octubre de 2013, por el que se acordaba el sobreseimiento provisional de las actuaciones, dictado en las Diligencias Previas 520/2011 del expresado Juzgado.

En este Auto de 30 de junio de 2014, por un lado se declara extinguida la responsabilidad criminal del Sr. Pedro Enrique respecto de los hechos relativos al año 2005, por prescripción de los mismos (la querrela fue



admitida a trámite el 5 de junio de 2011 y el fin del plazo voluntario de presentación del IRPF 2005 fue el 30 de junio de 2006). Y por otro lado, por lo que se refiere al ejercicio 2006, respecto del que se estima el recurso de reposición, se señala que hay indicios suficientes para considerar que, efectivamente, el Sr. Pedro Enrique tenía su residencia fiscal en Barcelona, aunque viajase a países distintos de Suiza por razón de trabajo (...).

- Este Auto, por el que se declara extinguida la responsabilidad penal del recurrente, se notifica a la Agencia Tributaria el 8 de julio de 2014, y, como consecuencia, el 14 de julio de 2014 se emitió comunicación de reanudación de actuaciones de comprobación e investigación en relación con el ejercicio 2005, que fue notificada el 17 de julio de 2014, poniendo de manifiesto el expediente.

- El 17 de septiembre de 2014, el interesado presentó escrito de alegaciones previas a la propuesta de regularización, en el que manifestaba, entre otras cuestiones, la suspensión de las actuaciones por prejudicialidad penal, al considerar que, aunque en sede penal sólo se juzgará el año 2006, la realidad a enjuiciar es la misma, esto es, la residencia fiscal del Sr. Pedro Enrique .

Esta alegación fue desestimada por la Inspección en el acta de disconformidad IRPF 2005 incoada el 14 de noviembre de 2014.

- El 22 de diciembre de 2014 se dicta acuerdo de liquidación por el IRPF, ejercicio 2005, del que resulta un total a ingresar de 2.737.658, 55 € (cuota e intereses de demora).

En este acuerdo se considera al recurrente residente fiscal en España, y por lo tanto, se le imputan la totalidad de los rendimientos obtenidos en dicho ejercicio, ya que, al ser residente, debió tributar por obligación personal. La Administración Tributaria, tras las actuaciones inspectoras concluyó que el interesado simuló residir en Suiza, y sin embargo, fue residente en territorio español, por los siguientes motivos - sintetizados-:

1) Fingió no disponer de inmuebles en España: simuló contratos de arrendamientos sobre dos viviendas de su propiedad y utilizó una sociedad instrumental para ocultar su propiedad sobre otra vivienda.

2) De la información aportada por la entidad que gestionaba sus viajes (CARLSON WAGON LIT ESPAÑA, SL) se conoce que la mayoría de los vuelos tomados por el interesado para su participación en las carreras tenían como lugar de origen y destino Barcelona. Ninguno de los itinerarios facilitados tuvo origen/destino Suiza. Además, su chófer y entrenador personal tenían residencia en España.

3) Noticias de prensa, deportiva o del corazón. Ausencia de noticia alguna que lo relacione con Suiza, y sí de que su pareja vivía en Esplugues. La rueda de prensa de abandono de la competición no la hizo en Suiza, sino en Sant Just Devern.

4) A mayor abundamiento, aun siendo innecesario, el centro de intereses económicos, bienes muebles o inmuebles se encuentra en España. La titularidad de las cuentas bancarias en Suiza no evidencian el centro de intereses allí (no se acredita inversiones directas ni una estructura empresarial con inversiones)

5) No aporta documentación que acredite que tiene permanencia o centro de intereses económicos en otro país. En este sentido se aportó contrato de arrendamiento de una vivienda en Suiza y certificado de residencia expedido por el síndico de la localidad donde se encontraba.

- Por otro lado, previa tramitación del procedimiento correspondiente, el 28 de enero de 2015 se dicta acuerdo de imposición de sanción de 2.341.632,03 €, por comisión de infracción tributaria calificada como muy grave (por existir medios fraudulentos), de dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación.

- Frente a los acuerdos de liquidación y sanción interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAC alegando:

- Suspensión por prejudicialidad penal.

- Hay pruebas en las que no se permitió contradicción, otras que no constan en el expediente y otras presuntas que son inválidas.

- El interesado fue residente en Suiza, ya que la residencia fiscal en Suiza según la normativa interna debe considerarse acreditada; no se acredita ninguno de los requisitos que prevé la normativa española para atribuir la residencia fiscal; doctrina de los actos propios, pues en 2005 cuando se comprobaron los ejercicios 2000 y 2001 se realizaron afirmaciones y valoraciones que han de ser respetadas; aplicación, subsidiaria, de los criterios de desempate del convenio hispano- suizo; análisis crítico de otros indicios (viajes contratados a Carlston, prensa como fuente de información, imposibilidad de estancia más de 183 días en España)

- Consideraciones a tener en cuenta en la cuantificación de la deuda tributaria: deducibilidad de pagos efectuados a su manager D. Gregorio ; deducibilidad de gastos médicos asociados a su actividad deportiva



(Instituto Dexeus, Icatme Servicios Médicos y Valdari); incorrecta imputación temporal de los ingresos de Look Management; eliminación de doble imposición; deducibilidad de retenciones.

- En relación con la sanción: inexistencia de culpabilidad.

- El TEAC, en la resolución aquí impugnada, rechaza la suspensión de las actuaciones por prejudicialidad penal, ya que se trata de periodos impositivos distintos (2005 y 2006), por tanto, aunque lo que se analiza en ambos ejercicios es la residencia fiscal o no en España, y algunos indicios sean coincidentes, los hechos que determinan acreditada dicha circunstancia nunca podrán ser los mismos porque se refieren a momentos temporales distintos, y existen determinados indicios y pruebas que se producen en un ejercicio y no en otro.

En relación con las alegaciones que efectúa el interesado sobre las pruebas consideradas por la Inspección, señala que:

- Las declaraciones de otras personas están contenida en las diligencias incorporadas al expediente, el cual se puso a disposición del recurrente concediéndole un plazo para alegaciones;

- En cuanto a la ausencia en el expediente de determinadas pruebas, en concreto las facturas de Look Management (que sirvieron para determinar parte de la base imponible: ingresos 60.000 € y retenciones 6.600 €), lo que impidió su contraste y auditoría y que fueron adquiridas por la Inspección a través de requerimientos de información, considera que al no estar incorporadas las facturas al expediente, la Inspección no acreditó los ingresos que imputa al interesado como rendimiento de su actividad económica, y por tanto, no deben considerarse en la liquidación los ingresos imputados a su actividad económica por razón de dichas facturas, ni consecuentemente las retenciones considerados por dichos ingresos.

- Por lo que se refiere a la invalidez de la prueba referente a la compañía "Investissements Alice SA", en tanto que la misma está en idioma extranjero, sin incorporar su traducción a la lengua oficial, se trata de una documentación relativa a una circunstancia más, que acontece en la situación global del interesado, pero que ningún caso es esencial. En consecuencia, en ningún caso, su no consideración supondría una modificación en la apreciación de los hechos considerados en el acuerdo de liquidación.

Sobre la cuestión de fondo que se suscita, la residencia fiscal del interesado, el TEAC comparte la postura de la Administración que concluye que tenía residencia en España en el ejercicio 2005.

En consecuencia, analiza las consideraciones planteadas en relación con la cuantificación de la deuda tributaria del IRPF, y rechaza la deducibilidad de los pagos efectuados a D. Gregorio (su manager), la deducibilidad de los gastos médicos asociados a su actividad deportiva, la eliminación de la doble imposición en relación con los rendimientos satisfechos por HONDA RACING CORPORATION y la deducibilidad de retenciones que debieron ser practicadas en las facturas emitidas a Telefónica Móviles. Y por lo que se refiere a la incorrecta imputación temporal de los ingresos de Look Management, afirma que no procede pronunciarse sobre esta cuestión, al haber sido estimada la alegación sobre la improcedencia de imputar los ingresos derivados de la misma al no estar incorporada la correspondiente prueba documental.

Finalmente, desestima también la reclamación relativa al acuerdo sancionador al considerar acreditados los elementos de la infracción tributaria, si bien deberá rectificarse la base de la sanción como consecuencia de la modificación de la cuantía de la liquidación.

**SEGUNDO.**- Pu es bien, con posterioridad a la resolución del TEAC, aquí impugnada, han tenido lugar los siguientes acontecimientos, que han quedado constatados en el curso de procedimiento y que son relevantes a efectos de la cuestión que se suscita:

En primer lugar, como se puso de manifiesto en la demanda, la Sentencia nº 369/2018 de 1 de octubre del Juzgado de lo Penal nº 19 de Barcelona, absolvió a D. Pedro Enrique del delito contra la Hacienda Pública, en el ejercicio 2006, al considerar acreditado que tenía su residencia fiscal en Suiza.

Interesa destacar que en ella se contiene la siguiente declaración de Hechos Probados:

*" Resulta probado y así expresamente se declara que el hoy acusado D. Pedro Enrique , con DNI nº NUM000 , mayor de edad y deportista español de élite al participar en carreras mundiales de motociclismo de GP, tenía su residencia fiscal en el Cantón suizo de Friburgo, concretamente en la calle Rte.Du Lac Llusy 106, Chatel Sant-Denis desde la fecha de 26/06/2000 hasta 15/03/2007 así como constaba inscrito en el Consulado de España en Ginebra.*

*Por ello, D. Pedro Enrique no presentó en España la declaración del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas (IRPF), declarando e ingresando la Renta de no residentes por importe de 6.000 €. Respecto al Impuesto sobre el Patrimonio, presento declaración por sus bienes ubicados en España y no por la totalidad de su patrimonio mundial, ingresando por ello 6.063 € en la Hacienda Pública de España, no quedando debidamente*



*probado por parte de la única acusación penal (AEAT) que tuviese residencia en España ni que el centro de sus intereses económicos y de gestión de su actividad profesional estuviesen radicados en España".*

Esta sentencia fue recurrida en apelación por la Agencia Tributaria, no para solicitar la condena del acusado, sino para modificar el relato de hechos probados, a fin de eliminar de los mismos el pronunciamiento que dice " *tenía su residencia fiscal en el Cantón suizo de Friburgo desde la fecha 20/06/2000 hasta la fecha 15/03/2007*", al entender que dicho pronunciamiento excedía del ámbito de las cuestiones planteadas en el procedimiento penal.

El recurso de apelación ha sido desestimado por la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 10ª de fecha 21 de mayo de 2019 (apel. 36/2019), que confirma la sentencia de instancia, y de la que merece reseñar los siguientes razonamientos:

*"(...) el Juzgador motiva de forma exhaustiva y pormenorizada las cuestiones que se le han sometido a debate y la principal precisamente es la residencia del acusado, y por considerar que el acusado tenía la residencia en Suiza es por lo que absuelve.*

*Pretende la acusación particular, que desde esta instancia mantengamos la absolución pero que dicha absolución se haga en virtud del principio in dubio pro reo y que excluyamos de los hechos probados la frase " tenía su residencia fiscal en el Cantón suizo de Friburgo ... desde la fecha 20/06/2000 hasta el 15/03/2007.*

*Y ello porque entiende que el Juzgador se ha excedido en la valoración que ha hecho del certificado del Cónsul de España en Ginebra porque según alega apoyado en Jurisprudencia del Tribunal Supremo sólo hace prueba de la fecha de su emisión, de la fecha en que se inscribió el acusado en el mismo y de la identidad del propio Cónsul. No hace prueba de las manifestaciones contenidas en el mismo, ni mucho menos, de la residencia efectiva desde la fecha en que se ha inscrito, solo acredita la inscripción pero no la residencia.*

*Con ello pretende someter la cuestión en el orden contencioso administrativo, para que aplicando los criterios propios de dicha Jurisdicción determine si existe deber de tributar ya que puede ponderar la interpretación realizada por el Convenio por parte del cantón suizo y verificada por la AEAT, a la luz de los propios certificados y los indicios que se presentaron en sede penal, orillados por aplicación de estos principios de derecho penal.*

*Entiende que la residencia en Suiza a los efectos de enjuiciar un presunto delito contra la Hacienda Pública puede considerarse plausible y creíble, pero no puede tenerse por acreditada con arreglo a unos principios ajenos al deber de contribuir. Alega también que le veta la posibilidad de acudir a los Tribunales Contenciosos administrativos respecto a las declaraciones del año 2015.*

*No podemos acceder a lo que se nos solicita, que en realidad es que varíemos la valoración que ha hecho el Juez y apliquemos el principio in dubio pro reo para absolver al acusado, lo cual no puede ser, porque el Juzgador no ha dudado, ha interpretado toda la prueba de acuerdo con el principio de la sana crítica del art. 741 de la Lecr , y llega a la conclusión contundente de que el acusado tiene residencia en Suiza, hemos transcrito pasajes de la sentencia en la que de forma contundente lo declara.*

*Evidentemente dicha contundencia debe estar en hechos probados. El Magistrado en sus sentencia para llegar a dicha conclusión no sólo utiliza un documento sino que se basa en una extensa documental y la inferencia que realiza es clara, lógica y en ningún caso puede tildarse de arbitraria por ello la acusación no solicita la revocación de la sentencia sino que se haga la misma declaración pero con menos contundencia, y que se valore un documento de forma diferente, lo cual es inviable porque el Magistrado da valor a dicho documento en conjunto con los otros, valor indiciario que en conjunto con otros conduce a la conclusión de que no tenía residencia en Suiza.*

*Conclusión que estamos de acuerdo, y sobre todo porque no se nos solicita que hagamos otra, o que volvamos a valorar, lo que se nos pide es que valoremos la prueba como la acusación entiende que debe hacerse y que expulsemos de hechos probados una frase, lo cual estamos en total desacuerdo por lo que ya hemos argumentado.*

*Por todo ello desestimamos el recurso y confirmamos la sentencia íntegramente".*

**TERCERO.-** A la vista de estas sentencias, lo primero que hemos de determinar es en qué medida los hechos declarados probados por la jurisdicción penal vinculan a esta Sala a la hora de resolver sobre la regularización y la sanción impuestas sobre la base de que el Sr. Pedro Enrique tenía su residencia fiscal en España en el ejercicio 2005.

Como se ha expuesto, la sentencia penal, aunque el delito fiscal que se juzgaba comprendía sólo el ejercicio 2006 (el ejercicio 2005 fue archivado por prescripción), declara como hechos probados que " *D. Pedro Enrique , con DNI nº NUM000 , mayor de edad y deportista español de élite al participar en carreras mundiales de*



*motociclismo de GP, tenía su residencia fiscal en el Cantón suizo de Friburgo, concretamente en la calle Rte.Du Lac Llusy 106, , Chatel Sant- Denis desde la fecha de 26/06/2000 hasta 15/03/2007 así como constaba inscrito en el Consulado de España en Ginebra".*

Esto es, declara probado que el Sr. Pedro Enrique tenía residencia fiscal en Suiza, no sólo en el ejercicio 2006 investigado, sino también en otros ejercicios, entre ellos el ejercicio 2005 aquí regularizado.

Sobre la vinculación respecto de los hechos probados de las sentencias del orden jurisdiccional penal de signo absolutorio, hemos de tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que recoge, a su vez, la doctrina del Tribunal Constitucional. Así en STS de 20 de noviembre de 2014 (rec. 3850/2012) con remisión a la de 7 de julio de 2011 (rec. 5417/2009), pone de relieve:

*« 1º.- Que el Tribunal Constitucional tiene consagrado el principio de que "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado", señalando (con cita de la Sentencia 24/1984, de 23 de febrero , Fundamento de Derecho Tercero) que "En la realidad jurídica, esto es, en la realidad histórica, relevante para el Derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o, por decirlo en los términos del fundamento sexto de nuestra sentencia de 3 de octubre de 1983 , «es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado», pues a ello se oponen no sólo principios elementales de la lógica jurídica y extrajurídica, sino el principio de seguridad jurídica constitucionalizado en el artículo 9.3 ."*

*2º. - Que esta doctrina se hace patente en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, cuyo artículo 116 señala que "La extinción de la acción penal no lleva consigo la de la civil, a no ser que la extinción proceda de haberse declarado por sentencia firme que no existió el hecho de que la civil hubiese podido nacer". Pero también en los artículos 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 y 66.2 del Reglamento General de Inspección de 1986 , antes transcritos, en cuanto disponen la necesidad de respetar los hechos declarados probados por sentencias penales absolutorias.*

*3º. - Que sin embargo, en los supuestos en que la resolución judicial penal previa se funda, en la falta de justificación o prueba, no puede considerarse en contradicción con otra posterior de distinto orden jurisdiccional o administrativa, que deriva de la aplicación de criterios informadoras del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador ( SSTC 158/1985 , 70/1989 y 116/1989 ), poniéndose como ejemplo significativo la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996, de 15 de abril , referida a un caso en que, tras sentencia absolutoria del delito de lesiones, por no haberse acreditado la participación del acusado en la realización del hecho delictivo, posteriormente el perjudicado instó procedimiento civil por los mismos hechos, obteniendo finalmente sentencia estimatoria de la pretensión de daños y perjuicios, que rechazó la aplicación de la cosa juzgada, "al no ser aplicable la vinculación de las sentencias penales absolutorias a la jurisdicción civil ex art. 116 LECrim cuando, como es el caso, la sentencia penal, admitiendo la existencia del hecho y sin excluir categóricamente la posibilidad de que una persona haya podido ser autora del mismo, declara que no existen en el proceso las pruebas concluyentes, categóricas e inequívocas de la referida autoría, que permitan pronunciar una condena legal contra ella, por lo que en aplicación del principio "in dubio pro reo", hoy constitucionalizado por el de "presunción de inocencia" ( artículo 24 de la Constitución ) ha de inclinarse por la absolucón del mismo, en cuyo supuesto queda abierta, sin efecto vinculante alguno, la posibilidad que ante esta jurisdicción pueda ejercitarse, exclusivamente como es obvio, la acción civil correspondiente contra la misma persona y probarse en ella que dicha persona fue el autor de los hechos, que indudablemente existieron en la vida real y física".*

*Por su parte, el Tribunal Constitucional, al desestimar el recurso de amparo interpuesto por el demandado, declaró que el artículo 116 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal "cerraría la vía civil cuando en la penal se declarara la inexistencia del hecho que pudiera dar lugar a aquella acción, pero no cuando la absolucón se dictara por la inexistencia de material probatorio suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia, que es lo que habría sucedido en este caso, tal como explicitaría con claridad la propia sentencia penal en su primer fundamento. Esta argumentación da pie asimismo a la negación de una contradicción fáctica de la resolución impugnada con la dictada en vía penal, pues aquélla sólo afirmarí, desde la perspectiva que le es propia y con nueva actividad probatoria, lo que en ésta sería objeto de duda."*

Y la doctrina de la Sentencia de 7 de julio de 2011, es recogida con posterioridad en la de 24 de Noviembre de 2011 (recurso de casación número 4914/2008).

Por su parte, la Sentencia de 29 de octubre de 2012 (recurso de casación 3781/2009), analiza la cuestión de "la vinculación que puede tener para la resolución del recurso, que afecta a la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1989, la sentencia penal firme absolutoria dictada respecto al ejercicio de 1990, en cuanto aborda y examina los mismos hechos al haberse transmitido el 80% de las acciones en 1989 y el 20 % en el año 1990" y razona, en el Fundamento de Derecho Cuarto:



« (...) Varias son, no obstante, las hipótesis que pueden darse en la relación que ha de establecerse entre el proceso penal y el procedimiento administrativo tanto en lo que se refiere a las actuaciones de comprobación como al expediente sancionador, aunque ahora sólo nos interesa el supuesto de sentencia penal absolutoria con declaración de hechos probados.

Pues bien, cuando se llega a la absolución al no haberse apreciado la existencia de delito, nada impide para que la Administración Tributaria pueda iniciar o continuar sus actuaciones pero ha de atenerse a los hechos que los Tribunales penales hubieran considerado probados, aunque su valoración no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido los mismos. En este sentido, cabe recordar la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 77/1983, de 3 de Octubre, en la que se afirma que "el principio non bis in idem determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".

Esta sentencia deja abierta la posibilidad de calificación diferente de unos mismos hechos como consecuencia de la aplicación de normativas diferentes, ya que lo único que establece, en base al principio ne bis in idem es la prohibición de dos sanciones, no la de dos pronunciamientos sobre los mismos hechos.

Idéntica doctrina se contiene en la sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985, de 26 de Noviembre, en la que tras invocar la 77/1983, de 3 de Octubre, y 62/1984, de 21 de Mayo, señala que:

"La doctrina establecida en las Sentencias antes citadas, y que aquí se reitera y se adapta al caso concreto planteado, implica la necesidad de arbitrar medios para evitar contradicciones entre las decisiones judiciales referidas a los mismos hechos y para remediarlos si se han producido. Ello supone que si existe una resolución firme dictada en un orden jurisdiccional, otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos. Conviene insistir en que esta situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción, que sólo se produciría cuando así lo determine el ordenamiento jurídico, como ocurrirá, por ejemplo, cuando una decisión tenga carácter prejudicial respecto a otra. Fuera de esos casos, lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, y no cabe, por las razones expresadas anteriormente, que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración. Naturalmente, para que un órgano judicial tome en cuenta una resolución firme de otro órgano es preciso que tenga conocimiento oficial de la misma, porque se halla incorporada al proceso que ante él se tramita, y, naturalmente, también el órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea sólo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos. No se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina de este Tribunal Constitucional, según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por otro órgano, el que pronuncia la segunda debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio"

Asimismo, en los supuestos en que la resolución judicial penal previa se funda en la falta de justificación o prueba, el Tribunal Constitucional llega a admitir la posibilidad de un nuevo enjuiciamiento por otro orden jurisdiccional distinto. (A continuación se cita el ejemplo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996, a que antes nos hemos referido) (...) ».

**CUARTO.-** En este caso, como se ha dicho, la sentencia del orden jurisdiccional penal ha declarado como hecho probado que el Sr. Pedro Enrique en el periodo comprendido entre el 26/06/2000 hasta 15/03/2007 tenía su residencia fiscal en Suiza y que no resultó debidamente probado por parte de la AEAT que tuviese residencia en España ni que el centro de sus intereses económicos y de gestión de su actividad profesional estuviese radicado en España.

Ello incluye pues, el ejercicio 2005 objeto de las presentes actuaciones. Como se ha señalado, el recurso de apelación interpuesto por la Agencia Tributaria tenía por objeto, no lograr la condena del acusado sino que se eliminara esa declaración de los hechos probados y se le absolviera en virtud del principio "in dubio pro reo" a fin de poder someter la cuestión en el orden contencioso administrativo, para que, aplicando los criterios propios de esta Jurisdicción, se determine si existe deber de tributar.



Ello es rechazado por la Audiencia Provincial de Barcelona afirmando que " el Juzgador no ha dudado, ha interpretado toda la prueba de acuerdo con el principio de la sana crítica del art. 741 de la Lecr , y llega a la conclusión contundente de que el acusado tiene residencia en Suiza, hemos transcrito pasajes de la sentencia en la que de forma contundente lo declara".

Esto es, la absolución no se fundamenta en la falta de justificación o pruebas concluyentes, categóricas e inequívocas de la autoría, que permitan pronunciar una condena legal contra el Sr. Pedro Enrique en aplicación del principio in dubio pro reo; sino que el juez, en base a las pruebas existentes, declara probado de manera contundente que el Sr. Pedro Enrique tenía residencia fiscal en Suiza entre el 26/06/2000 hasta 15/03/2007.

De modo que no podemos desconocer esta declaración de hechos probados, y si bien en este orden jurisdiccional podría hacerse una valoración distinta de los mismos y resolver lo que proceda desde el plano estrictamente fiscal, los indicios probatorios existentes en las actuaciones en relación con el ejercicio 2005, prácticamente coincidentes con los relativos al 2006 en el procedimiento penal, determinan que no podamos hacer una apreciación distinta a la realizada por la jurisdicción penal.

**QUINTO.** - Al respecto, no está de más transcribir la valoración realizada en la Sentencia del Juzgado de lo Penal:

« (...) Ciertamente y tomando las palabras de la Acusación Particular, estamos ante una cuestión de prueba, a saber: si el acusado tenía o no su residencia fiscal en España. Y debemos partir de un antecedente que ya constaba en el expediente de la AEAT -y al cual no le otorga valor ni relevancia- pero que este Tribunal Penal si se le confiere: y no es otro que constaba su residencia en Suiza en el periodo de 2000 a 2001 según es de ver en el acta de conformidad de los ejercicios 2000 y 2001, aportada por la defensa como doc 2 de Sala; pero aún más constaba en los inicios de la investigación tributaria un certificado de residencia expedido por el Ayuntamiento de la localidad de Chatel-St-Denis ( ff. 406 ) en donde se participa que el acusado era residente desde junio de 2000 a 2006. De este certificado se dice y se ratifica por los actuarios Sra. Marisa y Sr. Alberto ( f. 44 "el síndico, figura similar al alcalde era muy amigo del manager del acusado") y sostienen que es un certificado simulado y que se desacredita su valor con el conjunto de argumentos a modo de indicios -tanto de vida personal, como de viviendas como de círculo de negocio y de intereses económicos antes expuestos.

Sin entrar ahora en el detalle de cada uno de esos presuntos indicios que aseverarían -a juicio de la Acusación Particular- la residencia suiza simulada y que la real sería en España, es preciso llamar la atención que esa certificación viene corroborada en paralelo con el certificado de la Autoridad fiscal del Cantón de Friburgo ( Suiza ), el obrante al ff. 1525 y su traducción jurada al f. 1524 y se dice que desde 26 / 06 / 2000 hasta 15/ 03/ 2007 el acusado fue considerado residente en Suiza de acuerdo con el artículo 4 del Convenio para evitar la doble imposición de 26 / 04 /1966 entre Suiza y el Reino de España. Sobre dicho certificado que no fue impugnado por la Acusación Particular se sigue insistiendo en que es simulado y que forma parte de todo el conjunto de la simulación siendo un mero instrumento. Pues bien, existe una realidad formal que avala que el acusado era residente fiscal en Suiza en el periodo que estamos enjuiciando; pero es que también valorarnos y así calificamos que existe una realidad fáctica o real (tal como discriminó y negó la Acusación Particular en su informe). Esa realidad fáctica viene avalada por un documento que, precisamente, NO es privado y elaborado por el acusado, ni responde a relación entre particulares -como así se ha criticado por la Acusación Particular a lo largo del procedimiento-. Ese documento no es otro que uno de naturaleza pública y de las Autoridades de España; el certificado del Cónsul español en Ginebra en donde se participa que el acusado aparece inscrito en el registro de matrícula consular como residente con nº NUM001 desde el día 18 / 03/ 2003, causando baja en fecha de 29 / 03/ 2007. Dicho documento no fue valorado por la Inspección y este Tribunal sí que le otorga valor como reafirmar, que no estamos ante la tesis de la Acusación Particular de una residencia simulada. De la misma forma, esa realidad fáctica se ve apoyada, al menos indiciariamente, por el conjunto de documentación aportada y que ha sido reafirmada por el acusado. No es otra que la aportación de informaciones que acreditan su estancia en Suiza pese a que los actuarios a firmasen (f. 45, primer párrafo ) que no se ha aportado ni se ha encontrado información alguna que avale relación personal alguna con el país helvético, cabe observar los reportajes de la prensa deportiva especialista en motociclismo (ff. 1557 y ss ), en donde existen referencias a su estancia y residencia en Suiza así como fotografías ( 526 a 547 ), así como se acredita el pago de impuestos en el Cantón ( f. 411 a 413 y el f. 449 pago hasta la fecha de 15/ 03/ 2007; seguro de circulación f. 457, así como recibos de alquiler de la vivienda en Suiza (ff. 415 a 439) pago de servicios (ff. 441 a 448, 451 y 453), seguro médico obligatorio en Suiza ( ff. 469 a 472 ), certificado de un organismo suizo de Justicia y seguridad que informa de su entrada en Suiza en fecha de 26 /06 / 2000 y su salida en fecha de 14/ 02 / 2007, así como una felicitación del alcalde (f. 476).

De todo este conjunto documental unido a la prueba personal practicada tanto la declaración del acusado, como las testificales -a las que les hemos apreciado verosimilitud y vehemencia teniendo en cuenta las relaciones personales de cada uno de ellos con el acusado Sr. Bienvenido , chófer del acusado, la de su entrenador Sr.



*Camilo , la del su abogado en España, Sr. Casiano ) nos lleva a la sana convicción ex artículo 741 de la LECRm que la tesis de la Acusación Particular - residencia simulada en Suiza- no es tal ni tiene la relevancia como se presenta por la única acusación.*

*La consecuencia de esta afirmación no es otra que la determinación de la residencia fiscal en el ejercicio 2006 tanto de Renta como de Patrimonio del hoy acusado es de Suiza y ninguna duda se puede postular, tal como preconiza el Ministerio Fiscal y con apoyo en una Sentencia del Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de fecha de 15/12/2005 .*

*(...)*

*SEGUNDO.- A fin de solventar todas las cuestiones, los alegatos de la defensa referente a que considera que no existe obligación fiscal en el acusado dado que la cuestión es meramente jurídica -que estamos ante una residencia fiscal suiza acreditada- dicha afirmación pues dicha cuestión como tal deberá ser resuelta ante la jurisdicción competente, y sobre todo la relevancia que tenga en el ámbito tributario la existencia del ya aludido certificado del f. 1525 y f. 1524.*

*La cuestión de este procedimiento, tal como se dijo anteriormente, es una cuestión de prueba y si queda probada la tesis de la Acusación Particular en el sentido de que la residencia en suiza es simulada, y que por medio de indicios que se exponen en los informes de AEAT avalan que el acusado es residente en España (criterio personal) así como que aquí tiene su centro de intereses económicos (criterio real).*

*Sobre el alegato de simulación referente al inicial certificado del Ayuntamiento que si fue valorado en el expediente -en sentido negativo- como el Certificado de residencia fiscal aportado del f. 1525 -y también valorado en idénticos términos en Plenario por las Actuarias, queda desmentido y por tanto no acreditado ese carácter fraudulento por el examen anterior. Las aseveraciones que se refieren en el informe (que el alcalde era amigo del inversor suizo del acusado, o que el contrato de alquiler era simulado o que no existe indicio alguno de estancia física en Suiza) quedan desmentidas por prueba documental de descargo y ya valorada amén de considerar que ninguna prueba ha postulado la acusación para apoyar dichas aseveraciones, tal como sería pedir información a la Autoridad fiscal suiza si realmente se pagan tributos en el país helvético.*

*Sobre el alegato de si el acusado también tenía residencia en España (y por ende se aplicaría el citado Convenio del 1966) o desde la perspectiva de la Acusación Particular, si la residencia real era en España, siendo simulada la suiza, cabe señalar que los alegatos de la Acusación Particular expuestos en sus informes y ratificados en Plenario es un mero juico de intenciones y de sospechas. La estancia del acusado en España más de 183 días se ha articulado mediante varios indicios, ente ellos, los viajes de avión desde Barcelona. En este punto el acusado lo ha justificado (que bajaba desde Suiza a España y allí recogía a su chofer y a su novia y era más operativo. Lo apreciamos, creíble y nada fuera de la lógica, amén de considerar que estamos hablando de unos pocos viajes. De otro lado, las testificales que depusieron en el expediente sobre la estancia del acusado y de su pareja en la vivienda de Sant Joan Despí y sobre unas fiestas, cabe apuntar que la Acusación Particular debería de haber postulado la llamada de la testigo Sra. Marí Luz para deponer sobre ese extremo así como para corroborar las hipótesis que barajaba la AEAT -en orden a dar explicación de cómo que vive separada de su pareja sentimental-. Recordemos que esa testigo solamente fue postulada por el Ministerio Fiscal y no por la Acusación Particular (vide f. 1081 y 1082). Asimismo debería de haber llamado a los testigos "administrativos" -léase a los vecinos cuyas manifestaciones obran a los 61 vto a 62 vto ff.- al acto del Plenario para someterse a la debida contradicción; no siendo aquellas manifestaciones prueba alguna (indirecta o de indicios). De la misma forma, las manifestaciones a modo de requerimientos que figuran en el expediente (tal como el arquitecto Sr. Eloy f. 62 vto sobre el chalet de Esplugues), idéntica solución procesal hay que otorgarle. Ni que decir tiene que pretender sustentar la Acusación Particular su tesis sobre consideraciones acerca del chofer Sr. Bienvenido , o del entrenador o del letrado en España del acusado Sr. Eulalio y que, a estas personas. No los haya postulado a su instancia como testigos de cargo -para fundamentar su prueba - indiciaria- queda huérfana de apoyatura probatoria, más allá de ser meras consideraciones, sugerencias las opiniones de los actuarios. Dicho lo cual; compareciendo el Sr. Fabio ( chofer) como el entrenador a instancias de la defensa, y valoradas como pruebas de descargo, se consideran asumibles, nada fuera de la lógica las respectivas explicaciones ofrecidas en orden a la organización del trabajo con el acusado tanto cuando estaba viviendo en Suiza como cuando bajaba a Barcelona ( recordemos que no es un trabajo normal del hombre-medio , sino que estábamos ante un deportista de élite del mundo del motociclismo, con las peculiaridades que tiene , tal como de logística como de preparación personal y profesional. De la misma forma, la valoración que realiza la Acusación Particular en orden a las intervenciones quirúrgicas que el acusado tuvo en la clínica Dexeus de Barcelona, siendo asumible la razón expuesta ( que en Barcelona están los mejores profesionales, al margen de haber tenido el accidente en Barcelona ), amén de considerar que es un hecho notorio, de los medios de comunicación, que a Barcelona suelen venir deportistas de otras nacionalidades y no por ello se les atribuya estancia a los efectos tributarios. Sobre el aspecto relativo al domicilio que aparece en facturas desde mediados del año 2006 f. 63 y ss del informe (y ff. 1362 a 1378)*



(un domicilio en Esplugues) lo valora como otro indicio. El acusado dijo que el domicilio es el de sus padres (y que cuando era pequeño ya había ido) y que estaba en la base de datos, y que las facturas se pagaron desde Suiza. Para concluir el extremo indiciario relativo a que la finca de Gerona estaba alquilada a su abogado y que la factura de la alarma y de los servicios aparece el acusado, y el extremo relativo al contrato de inquilinato de DIRECCION000, al margen de las razones expuestas por el acusado que son creíbles y asumibles y que damos por reproducidas, al igual que el citado testigo unido con la manifestación que realizó su madre ante la AEAT (doc tres de sala de la primera sesión), señalar que la parte acusadora, en términos del principio acusatorio y la carga -onus probandi- que le incumbe, debería de haber postulado a dichos testigos, como prueba de cargo, a fin de poder sostener sus aseveraciones y su juicio lógico o deducción que hoy presenta, y no lo ha verificado, por lo que difícilmente, con respeto a dicha máxima constitucional, no podemos compartir ni la probanza de los indicios, ni, por consiguiente, la deducción o consecuencia. Reseñar que sobre los alquileres de la vivienda de Sant Joan Despi -ocupada por el chofer- como la casa de Gerona, ocupada por su abogado el Sr. Eulalio, existe pruebas documental de pagos de las rentas estipuladas amén de las referidas testificales que lo han sido a instancias de la defensa.

Para concluir, y descartado el criterio personal (no ha quedado probado que resida también en España), quedaría el criterio económico. Según este, que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, ya sea de forma directa ya sea de forma indirecta, cabe suscribir el acertado informe del Ministerio Fiscal y con apoyo en la Sentencia ya citada, la de 15/12/2005, que hay que tener en cuenta las fuentes de renta del sujeto pasivo a diferencia de lo participado por la Acusación Particular al decir que la cuentas en Suiza eran meras transferencias y que no se tuvieron en cuenta los fondos de dichas cuentas. Y así se reseña dicha resolución: "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. Por el Ministerio Fiscal se estima que las cuentas de renta del hoy acusado radican en Suiza dado que allí es donde cobra por sus servicios como deportista profesional. (por ejemplo el contrato con Movistar, con Ducati o el de Honda f. 194 vto), no siendo admisible que el lugar de tributación sea la sede social de esas mercantiles (España, Italia o Japón) y además la gestión de su actividad deportiva strico sensu es Suiza además por su gestión por el manager y abogado ambos de nacionalidad suiza. La defensa ha aportado prueba suficiente para mantener dicha afirmación. Visto el importe de cuentas bancarias (f. 1529, saldo medio en el ejercicio 2.006 asciende a 9.135.945,88 € y f. 1530 saldo en otra cuenta la suma de 486.272 €;) amén de un bien mueble -vehículo marca Ferrari asegurado en Suiza, y la satisfacción de los tributos relativos al uso de autopistas helvéticas, en comparación con el valor de los bienes y de las participaciones sociales radicada en España (vide cuadro comparativo al f. 1715 evacuado por el perito de la defensa del ejercicio 2.006, no impugnado por la Acusación Particular y ratificado en juicio), es palmariamente superior.

Pese a las sospechas o afirmaciones (que el gestor familiar del acusado o que el abogado es una persona afín al acusado o que las cuentas son meros instrumentos de la simulación) y ante la sospecha de estar ante un presunto obligado tributario "deslocalizado" -en palabras de la defensa- y vista las pruebas, sobre todo la documental de la defensa y ante la falta de prueba eficiente postulada de la acusación -a cuyo cargo pesa su probanza y el logro del juicio lógico deductivo-, no lo podemos afirmar ni declarar probado».

Estos indicios valorados por el juez penal y que no presentan variaciones con los existentes en las actuaciones inspectoras respecto del ejercicio 2005, no permiten excluir la residencia del Sr. Pedro Enrique en Suiza, como sostiene la Administración. Si bien es difícil determinar el número de días de permanencia en un determinado territorio, y más en este caso, teniendo en cuenta las características de la actividad profesional que realizaba el recurrente, que implicaba el desplazamiento por diferentes países para participar en las distintas competiciones deportivas, puede afirmarse que, sin discutir sus evidentes vinculaciones con España, en el ejercicio regularizado tenía su residencia fiscal en Suiza.

**SEXTO.-** El artículo 9 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo -aplicable por razones temporales, determina:

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



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

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

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

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

Conforme a este precepto, se considera que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español, 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 ( SAN, 2ª de 30 de marzo de 2017- rec. 224/2015- , entre otras).

Con relación al concepto de residencia, ha declarado el Tribunal Supremo ( SSTS de 11 de noviembre de 2009 -rec 8294/2003- y 13 de octubre de 2011 - rec. 2283/2008- ) que, « *de un lado, se exige un elemento espiritual, la "intención" de residir en un lugar determinado. De otra parte, es necesario que se dé un elemento material, la residencia efectiva*».

En el caso que nos ocupa no existe una prueba directa y concluyente de la permanencia en España del Sr. Pedro Enrique más de 183 días en el ejercicio 2005, y sin embargo, la residencia en Suiza ha quedado justificada, entre otros elementos, por:

.- Certificado de residencia expedido por el Ayuntamiento de la localidad de Chatel-St-Denis en donde se indica que el Sr. Pedro Enrique era residente desde junio de 2000 a 2006.

.- Certificado del Cónsul español en Ginebra en donde se indica que el Sr. Pedro Enrique aparece inscrito en el registro de matrícula consular como residente con nº NUM001 desde el día 18 / 03/ 2003, causando baja en fecha de 29 / 03/ 2007.

.- Certificado de la Autoridad fiscal del Cantón de Friburgo (Suiza), según el cual desde 26 / 06 / 2000 hasta 15/ 03/ 2007 el Sr Pedro Enrique fue considerado residente en Suiza de acuerdo con el artículo 4 del Convenio para evitar la doble imposición de 26 / 04 /1966 entre Suiza y el Reino de España.

.- Certificado de un organismo suizo de Justicia y Seguridad que informa de su entrada en Suiza en fecha de 26 /06 / 2000 y su salida en fecha de 14/ 02 / 2007.

Se ha aportado, asimismo, un contrato de arrendamiento de la vivienda situada en Suiza, en la Calle Rte. Du Lac Llussy, 106, Chatel Sant Denis, Cantón de Friburgo y recibos del pago del alquiler.

De esos certificados, el verdaderamente relevante, a los efectos que ahora nos ocupan, es el certificado de residencia fiscal, al que, sin embargo, la Administración niega valor afirmando que fue obtenido en fraude de ley. Pero, si bien es cierto que el artículo 9 LIRPF no exige como único medio de prueba el certificado de la autoridad fiscal del Estado correspondiente, se viene considerando como un medio incontestable y cualificado de probar dicha circunstancia.



Como razona la SAN, 2ª de 30 de marzo de 2017 (rec. 224/2015), antes citada, « *debemos indicar, respecto de la permanencia en España por más de 183 días, que un elemento determinante es el certificado de residencia fiscal mediante el cual se acredite la residencia en otro territorio y que deberá expresar:*

- *Que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide. Las sentencias del TSJ de Asturias, de 28 de septiembre de 2007 y STSJ de Madrid, nº 10594/2008, señalan que debe constar tanto su permanencia como sus obligaciones fiscales en el mismo.*
- *Que la persona está sujeta a imposición en dicho Estado por su renta mundial.*
- *Que se expide por la Autoridad fiscal competente.*
- *Si existe convenio para evitar la doble imposición (CDI), que la persona es residente en el sentido del Convenio».*

En este mismo sentido, el Tribunal Supremo ha dado especial relevancia al certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente, al declarar en Sentencia de 15 de octubre de 2012 (rec. 470/2009) que « *Tampoco el certificado del Estado de Florida sobre la residencia de la recurrente durante los ejercicios comprobados aportado a las actuaciones, ni el acta de notoriedad expedida por un Notario de Florida en la que se hace un estudio pormenorizado del pasaporte y se incorporan declaraciones de testigos y otros documentos mercantiles, pueden ser relevantes, al no poder suplir a los certificados de residencia expedidos por la autoridad fiscal competente sobre la permanencia en el territorio y el cumplimiento de las obligaciones fiscales»*

Aunque, en ocasiones, en una interpretación flexible, se haya admitido la posibilidad de aportar pruebas distintas al certificado de residencia fiscal, como razona la SAN, 2ª de 13 de marzo de 2018 (rec 23/2015). Así, la propia Administración admite otro tipo de pruebas, en algunos casos, en este sentido la Consulta Vinculante V1456/14, de 2 de junio, admite que la rigurosidad en la exigencia del certificado puede matizarse cuando se acredite que un " Estado... deniegue con carácter general la emisión de este tipo de certificado". Y en esta línea de interpretación flexible, entre otras en SAN 2ª de 16 de julio de 2009 (Rec. 157/2007), con cita de otras precedentes, se admitió la posibilidad de aportar pruebas distintas al " certificado de residencia fiscal ", pues constaba que el país de residencia "por ignotas razones, no tuvo a bien emitir " dicho certificado. Se afirma, así, que exigir en estos casos la aportación de la certificación quebraría el principio de proporcionalidad.

**SÉPTIMO.-** También es un dato trascendente, en relación con su residencia en Suiza que, según ha quedado acreditado en las actuaciones, el recurrente residía en aquel país desde el año 2000, y desde ese ejercicio venía presentando en España declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, lo que fue aceptado por la Administración expresamente para los ejercicios 2000 y 2001 -según acta de conformidad-, y no se puso objeción alguna para los ejercicios siguientes hasta el año 2005, y el posterior 2006.

Es cierto que la residencia fiscal ha de determinarse para cada ejercicio y, de hecho, la Administración justifica su actuación, respecto de la mantenida en los ejercicios anteriores, en un cambio en las circunstancias del propio contribuyente (se ha edificado una segunda residencia en Vullpellac, se ha comprado otra en Espluges, ha utilizado una sociedad interpuesta para su compra, ha tenido accidentes en sus competiciones que se han tratado en clínicas de Barcelona, estableció relación de pareja con una persona residente en España, etc...)

Pero ello puede justificar la existencia de determinados vínculos económicos o personales en España, pero no es suficiente para acreditar su permanencia durante más de 183 días en el ejercicio 2005, teniendo en cuenta que en el acuerdo de liquidación se reconoce que no consta que residiera en los inmuebles de su propiedad en España, aunque se considera que simuló contratos de arrendamiento sobre dos viviendas de su propiedad y utilizó una sociedad meramente instrumental para ocultar su propiedad sobre otra vivienda, formalmente alquilada a su pareja. En concreto, en relación con esta vivienda, en la que la Inspección deduce que vivía con su pareja, los vecinos cuyos testimonios fueron recabados en las actuaciones inspectoras, manifestaron que no vieron nunca al Sr. Pedro Enrique - sí a su pareja - .

Ahora bien, aunque consideráramos que, efectivamente esos contratos eran simulados, no existe una prueba concluyente que permita afirmar que residió de manera permanente en alguno de ellos durante más de 183 días, cuando el contribuyente ha acreditado su residencia en Suiza mediante los certificados de las diferentes autoridades, entre otros elementos probatorios, y según ha declarado probado la jurisdicción penal.

**OCTAVO.-** En cuanto al segundo de los elementos determinantes de la residencia fiscal, el art. 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente; en cambio, a la hora de regular la residencia del contribuyente en la concreta Comunidad Autónoma, el art. 72 de la LIRPF sí establece los criterios para determinar dónde se encuentra el principal centro de intereses, definido por el lugar en que se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF.

La STS de 4 de julio de 2006 (rec. 3400/2001), afirma que « *La consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF es un criterio que no hace alusión a vínculos*

*personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo»*

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

También se ha identificado como el lugar donde se concentre la mayor de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios o desde donde administre sus bienes ( STSJ de Cataluña de 29 de enero de 2004).

Adoptando una postura ecléctica se ha afirmado la necesidad de analizar, caso por caso, ambas cuestiones (renta obtenida e inversiones efectuadas), STS de 4 de julio de 2006 y SSTSJ de Galicia de 30 de abril de 2007).

Se han considerado criterios objetivos que permiten radicar 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 .

Pues bien, en este caso, hemos de remitirnos también a la valoración realizada en la sentencia penal en la que pone de manifiesto como las fuentes de renta del Sr. Pedro Enrique radicaban en Suiza dado que allí es donde cobraba por sus servicios como deportista profesional (por ejemplo el contrato con Movistar, con Ducati o el de Honda), y, además, la gestión de su actividad deportiva *strico sensu* se realizaba en Suiza por el manager y abogado, ambos de nacionalidad suiza. Por otro lado, visto el importe de cuentas bancarias, un vehículo marca Ferrari asegurado en Suiza, y la satisfacción de los tributos relativos al uso de autopistas helvéticas, en comparación con el valor de los bienes y de las participaciones sociales radicada en España, aquel es palmariamente superior.

Así, según ha quedado acreditado en las actuaciones, el manager (el responsable ejecutivo de su actividad profesional de piloto) era D. Gregorio , su asesor y gestor patrimonial D. Jose Ángel y el abogado que gestiona sus asuntos y redacta sus contratos es D. Carlos Alberto , todos ellos residentes en Suiza junto con el propio D. Pedro Enrique

Como se pone de relieve en la demanda, la centralización de las actuaciones de administración y dirección de los negocios se hacían desde Suiza; y los cobros y pagos derivados de sus actividades profesionales se hacían desde cuentas bancarias suizas (como se recoge en las páginas 2, 15, 36, 37, 38, 39 y 40 del acta).

En los contratos profesionales que suscribió consta su domicilio suizo (contrato con Telefónica Móviles, contrato con Honda Racing Corporation, etc). Incluso, en el contrato con Honda Racing Corporation, expresamente se pacta que, en caso de discrepancias, la marca japonesa y el piloto se someterán a los juzgados de Friburgo.

Y respecto del lugar donde radica su patrimonio, la comparación entre la valoración de los bienes e inversiones en Suiza son muy superiores a los que tenía en España, según ha quedado justificado:

.- Inversiones en España:

Inmueble: Sant Joan Despi (Barcelona), Avenida Pla del Vent 15, valorado en 210.354,24 euros

Inmueble: Finca Mas Viñas Vulpellac (Forallac Girona), valorado en 1.087.511,30 euros

Activos financieros Banco Sabadell: 49.301,06 euros

Participaciones Vistasur 255.640 euros

Total 1.602.806,60 euros

Si se incluye el inmueble sito en Esplugues de Llobregat, Calle Bartomeu Bermejo 28, que la Administración atribuye al recurrente, la valoración del total de activos ascendería a 3.629.386,60 euros.

.- Inversiones en Suiza

Activos financieros EFG Bank 5.976.855,77 euros

Activos financieros Lombard Odier Bank 100.032,92 euros

Vehículo Marca Ferrari 180.000 euros

Total: 6.256.888,69 euros

Este patrimonio financiero localizado en Suiza era administrado y gestionado por D. Jose Ángel , directivo del EFG Bank residente en Suiza, como se reconoce en el propio acuerdo de liquidación (página 10).

Eso es, la mayor parte de su patrimonio estaba localizado en Suiza y la administración y gestión del mismo se hacía desde Suiza.

**NOVENO.-** La existencia del certificado de la Administración fiscal cantonal de Ginebra en el que se dice que el Sr. Pedro Enrique es residente en Suiza "en el sentido del Convenio de doble imposición, concluido entre la Confederación Suiza y España", nos llevaría, en todo caso, a acudir al Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Suiza el 26 de abril de 1966.

El artículo 4.1º del Convenio vigente en los periodos regularizados, establece que:

"A los efectos del presente Convenio, se considera «residente de un Estado Contratante» a toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección 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 suiza atribuya la condición de residente fiscal en Suiza 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) del Real Decreto Legislativo 4/2004.

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-), lo que pasamos a analizar a continuación.

Pero, según se ha concluido en este caso, el Estado suizo ha considerado al recurrente residente fiscal en Suiza en el ejercicio 2005, y sin embargo, no ha quedado acreditado que, conforme a la normativa española, el Sr Pedro Enrique fuera residente en España en ese ejercicio.

En virtud de todo lo expuesto, el recurso ha de ser estimado, anulando la resolución impugnada y los acuerdos de liquidación y sanción de los que trae causa, lo que hace innecesario analizar el resto de las cuestiones que se plantean en la demanda.

**DÉCIMO.** - De acuerdo con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA, y no obstante la estimación del recurso, no procede hacer expresa imposición en costas, dadas las dudas de hecho y de derecho que plantea la cuestión suscitada.

Vistos los preceptos legales citados,

## FALLAMOS

**ESTIMAR** el recurso contencioso administrativo nº **678/2018**, interpuesto por la representación procesal de **D. Pedro Enrique** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de abril de 2018, que se anula, así como los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005.

Sin imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.