



Roj: **STSJ M 14829/2014 - ECLI:ES:TSJM:2014:14829**

Id Cendoj: **28079330052014101517**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **20/11/2014**

Nº de Recurso: **1340/2012**

Nº de Resolución: **1446/2014**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 14829/2014,**  
**STS 4535/2017**

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1 - 28004

33009710

**NIG:** 28.079.00.3-2012/0010311

**Procedimiento Ordinario 1340/2012**

**Demandante:** D./Dña. Apolonio

PROCURADOR D./Dña. SOLEDAD FERNANDEZ URIAS

**Demandado:** Tribunal Económico-Administrativo Central. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID.

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA**

**DE**

**MADRID**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN QUINTA**

**SENTENCIA 1446**

RECURSO NÚM.: 1340-2012

PROCURADOR Doña Soledad Fernández Urias

LETRADO COMUNIDAD DE MADRID

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente**



**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados**

**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo**

**Dña. María Rosario Ornos Fernández**

**Dña. María Antonia de la Peña Elías**

**Dña. Sandra María González de Lara Mingo**

**Dña. Carmen Álvarez Theurer**

-----  
En la Villa de Madrid a 20 de Noviembre de 2014

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1430-2012 interpuesto por Don Apolonio representado por la procuradora Doña Soledad Fernández Urias contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30.5.2012 reclamación nº NUM000 , interpuesta por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía y como codemandada la COMUNIDAD DE MADRID, representada y defendida por su letrado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la suplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**SEGUNDO:** Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido. Igualmente se dio traslado a la codemandada.

**TERCERO:** No estimándose necesario el recibimiento a prueba ni la celebración de vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo la audiencia del día 18-11-2014 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada DÑA. María Antonia de la Peña Elías.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** La representación procesal del recurrente Don Apolonio impugna la **resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012**, que desestimó el recurso de alzada deducido contra resolución del TEAR de Madrid de 26 de mayo de 2009 que de modo acumulado estimó la reclamación económico administrativa número NUM001 por prescripción de la acción para liquidar el Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 1997 y 1998 y estimó en parte la reclamación económico administrativa número NUM000 por prescripción de los ejercicios 1999 y 2000 por el mismo Impuesto, confirmando la liquidación correspondiente al ejercicio 2001, por importe de 733.350,10 €, incluyendo los ejercicios 1999 y 2000 declarados prescritos.

En esta resolución se confirma la liquidación del ejercicio 2001, ya que frente a la alegada prejudicialidad penal que afecta al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio, la remisión al Mº Fiscal en relación a los ejercicios 2000 y 2001 del IRPF solo afecta a este impuesto y son las actuaciones relativas al mismo la que deben ser suspendidas de conformidad con los artículos 77.6 de la LGT de 1963 entonces en vigor, 66 del RGIT y 5 del RD 1930/1998, pero no las relativas al Impuesto sobre el Patrimonio; en cuanto a la alegación de que el reclamante tenía su residencia en Portugal, en el ejercicio no prescrito tenía su residencia en España donde radicaba el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos, en consideración a su patrimonio en España, participaciones en entidades residentes, cuentas corrientes en España, préstamos concedidos o recibidos de entidades residentes y frente a ello no se han aportado documentación acreditativa de participaciones en entidades residentes en Portugal, titularidad de cuentas y créditos concedidos en ese país y al desempeño de cargos en los consejos de administración de entidades residentes en España que implica la toma de decisiones y adopción de acuerdos y por tanto la dirección efectiva de las mismas en España; las autoridades portuguesas



informan que no ha tenido cargos en el consejo de administración ni participación en el capital social de la entidad Javere Inmobiliaria SA de la que dice percibir emolumentos y su presencia en territorio español resulta de las numerosas fechas en que comparece a los actos de las entidades que representa o al otorgamiento de escrituras y el análisis de los movimientos de las cuentas bancarias demuestra el ingreso mensual por consumo de electricidad y gas de la vivienda de la CALLE000 NUM002 , NUM003 y pago de los recibos de la residencia donde está ingresada su madre y también por otros hechos como reparación de vehículos o imposición de multas y también por su relación personal con Doña Montserrat , residente en España, al menos desde junio de 1999 con la que se caso el 25/10/2001, según información publicada por la revista Diez Minutos; sin embargo también aporta certificado expedido por las autoridades portuguesas de residencia fiscal en Portugal, por lo que es residente en ambos estados contratantes y la situación debe resolverse de acuerdo con el artículo 4 del Convenio entre España y Portugal para evitar la doble imposición en materia de IR y es España donde tiene vivienda permanente a su disposición, centro de sus intereses vitales, en la calle Alfonso Rodríguez Santamaría 14 de Madrid entre 1999 y 2001 y que es más conocida a raíz de su matrimonio en 2001, el inmueble fue adquirido por Multipromotur y esta sociedad está participada el 100 por el contribuyente y administradora única su hermana y es el domicilio que se identifica en el contrato con Sanitas en 2000 y del contrato de teléfono para la vivienda con Telefónica cuya facturación demuestra un uso continuado y no se aporta prueba del uso como oficinas, se trata de una vivienda y los gastos activados lo evidencian y se contabilizan como casa Apolonio y también en la información de la revista Diez Minutos y en cuanto a la vivienda de **Cascais** de la que es titular los consumos son muy bajos y las facturas de teléfono coinciden con los meses de verano según información obtenida del Ministerio de Finanzas de Portugal, por lo que tiene su residencia fiscal en territorio español; en segundo lugar como consecuencia de lo anterior debe tributar en España por obligación personal en el Impuesto sobre el Patrimonio e incluir la totalidad de su patrimonio neto con independencia de donde radiquen los bienes o puedan ejercitarse los derechos y conforme al artículo 5 de la Ley 19/1991 , incluir en la base imponible los saldos de préstamos concedidos por el reclamante, participaciones en entidades y saldos de cuentas corrientes de su titularidad y demás elementos patrimoniales relacionados por la Inspección; por otra parte no tiene la consideración de interrupción no justificada de las actuaciones el lapso que media entre la remisión del expediente del instructor al liquidador, pues implicaría una ampliación de las actuaciones no querida por el legislador, la ampliación del periodo de alegaciones a solicitud del interesado le es imputable y por ello hay que añadir 9 días a los 916 ya atribuidos pero sin que implique cambio de la prescripción apreciada limitada a los ejercicios 1999 y 2000.

**SEGUNDO** El recurrente solicita de la sala que se anule el acuerdo recurrido y de la liquidación que procede y alega en síntesis que fue residente en Portugal desde 1984 hasta finales de 2001 en que se caso, acreditado con documento CD 00252 24 269 IP 99 a 01 escrituras públicas en las que el Notario hace constar que comparece en su condición de residente en Portugal y se certifica por las autoridades portuguesas que su residencia radica en **Cascais** 2750, RUA000 NUM004 , vivienda de la que es titular, presenta declaraciones del impuesto equivalente al IRPF español de los ejercicios 1999 a 2001 pag 4/98 doc 00251 24 268 Lote 1#2 y en las escrituras públicas de operaciones societarias el notario considera que su domicilio radica en Portugal con las correspondientes declaraciones de inversión en el extranjero o de liquidación de inversión exterior y los ingresos se hicieron con cargo a una transferencia internacional o cuenta extranjera, imputación de código estadístico y notificación al Banco de España; por otra parte la Inspección no ha podido acreditar que permaneciera en territorio español más de 183 días en el año natural, conforme al artículo 9.1.b) de la Ley 49/1998 y ninguno de los factores que esgrime la Inspección es determinante del núcleo central de sus actividades o intereses aunque tenga determinado patrimonio en España ni lo acredita ni por el hecho de ostentar cargo de representación que se puede apoderar ni por ser titular de cuentas bancarias para pagos e ingresos sobre las que se puede operar sin acudir al banco, la imposición de alguna multa de tráfico no implica la residencia sino vistas a España, el uso de líneas de móvil con operador español tampoco implica residencia ya que se pueden hacer llamadas desde cualquier lugar del mundo y tampoco sus relaciones personales y en cuanto al supuesto del que parte la Inspección de tener ambas residencias, conforme al artículo el primer criterio para determinar qué residencia, la Inspección aplica de modo incorrecto el artículo 4 del Convenio para evitar la doble imposición en el IR entre España y Portugal, ya que el primer criterio a considerar es el de la vivienda permanente a disposición del obligado tributario, que exige que este a su disposición todo el tiempo de modo continuado para efectuar su estancia y en su caso la vivienda de CALLE000 NUM002 , NUM003 que según la Inspección es su domicilio fiscal solo era la vivienda de su madre y su hermano sin que se haya acreditado que prestaran su aquiescencia para que la habitara el recurrente, pero ni aun con ella porque se requiere disponibilidad jurídica y no de facto y respecto de la vivienda de Alfonso Rodríguez Santamaría número 14 era de la titularidad de la entidad Multipromotur SL que se dedujo las cuotas soportadas en su adquisición en 1997 para el desempeño de su actividad empresarial como local para uso de oficinas y se pago el IAE como local afecto indirectamente también en 2001 hasta su ocupación en octubre de 2001 de forma graciable sin cesión ni transmisión, debiéndose concluir que la única vivienda disponible y de la que es titular era la de



**Cascais** en Portugal, no se prueba por la Administración que no lo fuera y de conformidad con el artículo 4.2 del citado convenio debe considerarse residente en Portugal y por ello no cabe la imputación de patrimonio en el Impuesto sobre el Patrimonio que hace la Inspección fijando la base imponible en 38.298.361,12 €, pues no es sujeto pasivo.

**TERCERO** El Abogado del Estado se opone al recurso porque estima que no procede suspensión por prejudicialidad penal porque no se justifica su procedencia y además afectaría solo al IRPF de 2000 y 2001 a que se refiere la remisión al M<sup>o</sup> Fiscal y no al IP en el que solo provocaría de modo improcedente la prescripción; el recurrente no puede ser considerado residente fiscal en Portugal porque los sujetos pasivos son las personas físicas que tengan su residencia en territorio español conforme a los criterios del IRPF de acuerdo con el artículo 5 de la Ley 19/1991 del IP y según el artículo 9 de la Ley 40/1998 la residencia en territorio español existe cuando se permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español o cuando radique en España el núcleo principal de su actividad o intereses económicos directa o indirectamente y se establece la presunción salvo prueba en contra de la residencia habitual en territorio español cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel y queda fuera de toda discusión que en el ejercicio 2001 el recurrente contrajo matrimonio con su esposa actual residente en España y los certificados que presenta para justificar su residencia en Portugal no son pruebas absolutas y si hay elementos de juicio para estimar que el contribuyente es residente en dos estados, como son en este caso España y Portugal la solución se encuentra en el tratado para evitar la doble imposición en el IR suscrito entre ambos de 26 de octubre de 1993, según su artículo 4, se atiende el primer lugar a la existencia de una vivienda permanente a su disposición, si tiene en los dos, será residente del estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, o si no donde resida habitualmente sino del que sea nacional y si es de ambos o ninguno se resolverá de común acuerdo entre ambos estados y no cabe duda que es en España donde mantiene las más importantes relaciones personales y familiares porque es donde reside su familia, madre y hermanos y su esposa desde 2001, también se ha acreditado que España es el centro de sus actividades económicas pues son superiores a las que mantiene en Portugal a través de su presencia personal en órganos de administración de diversas sociedades, sus participaciones en entidades residentes, préstamos concedidos por estas entidades y cuentas bancarias a su nombre en entidades bancarias residentes en territorio nacional sin que se haya probado que los intereses en Portugal superen a los que tiene en España y en cuanto a la vivienda a la que dedica gran parte de su demanda, de las actuaciones inspectoras folio 64 resulta que la vivienda de calle Santander 3 de Madrid fue objeto de obras aparentemente para oficinas pero de la escritura se deduce que se trata de una vivienda y además la vivienda señalada para suscribir póliza sanitaria con Sanitas y otras con Mutua Madrileña y Allianz, el teléfono fue contratado por el recurrente que le imputaba los consumos correspondientes y para la emisión de las facturas por el concesionario de su vehículo para reparaciones y revisiones, e relación a la vivienda de Alfonso Rodríguez Santamaría queda acreditado por la prensa que en 2000 la habitaba con su actual esposa y lo ratifica el conserje y aunque era de la titularidad de la sociedad indicada y las obras que se realizaron en 1998 eran para adecuarlo para oficina, del examen de los gastos contabilizados como casa Apolonio tenían por finalidad adecuar el inmueble como vivienda del recurrente primero y luego también de su familia, hay también otras viviendas mencionadas por el recurrente como su domicilio y en cuanto al inmueble vivienda de Portugal fue comprado por el recurrente y por su padre a cuyo nombre permanece pese a su fallecimiento y solicitada información sobre los consumos de la misma de agua electricidad y teléfono resulta que no hay consumo de agua entre 23/02/1999 y 22/06/2010, los consumos de electricidad y de teléfono son escasos y solo tiene lugar en los meses de verano de 1999 a 2001, ha quedado acreditada su presencia para asistir en persona a reuniones, realizar operaciones financieras, suscribir contratos, recoger su coche y condenado con multas por infracciones de tráfico.

**CUARTO** El letrado de la Comunidad de Madrid también se opone al recurso y aduce que el recurrente es residente en España y reproduce los razonamientos del acuerdo recurrido y cita las sentencias del TS de 22/02/2012, recurso 477/2007 y 4/07/2006, recurso 3400/2001 y constatada la residencia en España procede la imputación de la base imponible que hace la Inspección por los conceptos que recoge en el acuerdo de liquidación

**QUINTO** La Administración ha declarado prescrita su acción para liquidar el Impuesto sobre el Patrimonio del recurrente de los ejercicios 1998 a 2000 y mantiene la regularización del ejercicio 2001.

El contribuyente discrepa porque considera que ha justificado su residencia fiscal en Portugal y por tanto no tiene que tributar en España sin que proceda la aplicación del convenio para evitar la doble imposición entre ambos países porque no tiene la residencia en España, donde no se ha probado que permaneciera más de 183 días en el año natural, solo la tiene en Portugal como certifican las autoridades fiscales de ese país y aporta sus declaraciones del impuesto equivalente al IRPF español, pero en cualquier caso tampoco tiene vivienda



a disposición permanente en España ni se cumplen las demás condiciones legales para que se considere residente fiscal en España.

Regularización practicada por la Inspección.

-Acta de disconformidad de 12/05/2005, calificada de previa. El contribuyente no presenta declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2001, entiende el actuario que tenía obligación de presentarla y tributar por el referido impuesto en España, donde es residente fiscal a los efectos del artículo 5 de la Ley 19/1998 y 9 de la Ley 40/1998, porque ha quedado probado que el núcleo principal de sus actividades e intereses económicos radica en España, al ser titular en territorio español en el ejercicio comprobado de un patrimonio por valor total de 38.430.695,86 € integrado por participaciones en entidades residentes, cuentas corrientes y préstamos a entidades residentes; el centro de sus actividades económicas se localiza en España, donde ejerce cargos en Consejos de Administración de entidades residentes, que implica su dirección efectiva en España y una serie de hechos de los que se infiere su permanencia en territorio español para comparecer a los actos de las sociedades que representa, intervención en las operaciones bancarias de sus cuentas, firma de contratos, reparación y revisión de su vehículo, imposición de multas de tráfico, relaciones personales con familiares y pareja residentes en España; las autoridades fiscales portuguesas certifican la residencia fiscal del contribuyente en Portugal y ante la concurrencia de ambas residencias para determinar cuál de las dos residencias debe tenerse en cuenta a efectos de la exacción del impuesto acude al artículo 4 del Convenio suscrito entre el Reino de España y la República de Portugal para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta de 26/10/1993 y conforme al primer criterio a tener en cuenta, de tener una vivienda de modo permanente a disposición del contribuyente, el recurrente ha dispuesto de la vivienda de la calle Alfonso Rodríguez Santamaría 14, que es la residencia reconocida por el propio obligado tributario desde septiembre de 2001 y en Portugal es titular del 50 por 100 de la vivienda situada en RUA000 NUM004, 2750 **Cascais**, sin que consten inscripciones posteriores ni se haya probado el carácter de permanencia, pero incluso aunque se estimase que se trata en ambos casos de viviendas con este carácter, se considera residente del Estado en el que mantenga relaciones personales y familiares y económicas más estrechas y el recurrente tiene a su familia y a su compañera y esposa desde septiembre de 2001, residentes en España y también las relaciones económicas más estrechas, ya que en España se encuentra el patrimonio descrito y la representación y administración de entidades residentes, mientras que en Portugal tiene la titularidad del 50 por 100 de la vivienda de **Cascais** y las retribuciones que percibe de la entidad Javere Inmobiliaria LTD con la que tiene suscrito un contrato de trabajo, pero sin cargo representativo o directivo acreditado alguno, que no supone su principal fuente de renta, frente a otras fuentes de renta que se generan en España y el recurrente tiene la nacional española.

En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2001 computados los bienes y derechos de su titularidad a la fecha del devengo del impuesto resulta: bienes inmuebles 50 por 100 de vivienda de **Cascais** por el valor declarado en el Impuesto sobre el patrimonio del ejercicio 2002 por el propio contribuyente 75.5126,51 €, depósitos en cuentas corrientes 47.366,06 euros, valores representativos de cesión a terceros de capitales propios 2.220.359,24 € y vehículo 30291,01 € y embarcación 520.175,98 €, que es valor aprobado en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, menos la cuota del IRPF, según el acta de la misma fecha que asciende a 757.928,24 €, de lo que resulta una base imponible de 38.298.361,12€ y una propuesta de liquidación de 761.716,87 €, que incluye 121.605,26 € de intereses de demora y la regularización de los ejercicios 1999 y 2000, después declarados prescritos. El acto de liquidación derivado del acta anterior confirma la regularización practicada y fija los intereses de demora en 133.350,10 €, resultando un importe total de 733.350,10 €, este acuerdo es impugnado ante el TEAR en vía económico administrativa, luego en alzada ante el TEAC, que confirman la liquidación de 2001, declarando prescritos el resto de los ejercicios comprobados.

**SEXO** Para resolver la cuestión que se plantea también es necesario tener en cuenta las normas que resultan aplicables

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Patrimonio, de conformidad con los artículos 1, 3, 5.1.a), 9.2 y 25 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, sobre el Impuesto sobre el Patrimonio :

-el Impuesto se configura como un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos por esta Ley.

-el patrimonio neto de la persona física está constituido por el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder;

-el patrimonio neto se determinará por diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y las cargas y gravámenes de





naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo, por su valor nominal en la fecha del devengo y solo si están debidamente justificadas.

-el hecho imponible del Impuesto es la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley y se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, (que tiene lugar el 31 de diciembre de cada año, artículo 29), salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.

-son sujetos pasivos del Impuesto por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Para determinar si el contribuyente tiene la residencia habitual en territorio español ha de estarse a las reglas que se establecen el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este caso la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, en vigor en 2001, que en su artículo 9.1 dispone:

#### *Artículo 9 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 ciento ochenta y tres 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 de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres 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, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.*

Para el caso de que el contribuyente, persona física, tuviera la residencia fiscal en España y también la tuviera en Portugal, para determinar cuál de los dos estados tiene competencias para la exacción del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal, ha de estarse al Instrumento de 3 de marzo de 1995 firmado en Madrid de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Portugal, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta de 26 de octubre de 1993, vigente, que a su vez prácticamente reproduce el artículo 4, bajo el título residente, del modelo de convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio aprobado por la OCDE en 2010 (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) de la que España y Portugal son estados miembros.

Dispone el artículo 4 del citado Convenio bajo el título "residentes" lo siguiente:

#### *Artículo 4 Residentes.\_*

**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 él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en él.*

**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)** *esa persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente 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 considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente;*

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

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

**3.** *Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva."*

La norma establece por tanto cinco factores por orden de prioridad o preferencia para resolver la situación: 1º vivienda permanente a disposición, 2º centro de intereses vitales, 3º lugar donde viva habitualmente, 4º nacionalidad y 5º común acuerdo entre los estados.

**SÉPTIMO** Jurisprudencia aplicable.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 15 de diciembre de 2005, recurso 702/2001, en un supuesto en el que se discute si la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio debe hacerse por obligación real o personal habida cuenta que el contribuyente tiene residencia fiscal en España, existiendo también una certificación de residencia fiscal cantonal en Ginebra.

Se expresa en esta sentencia lo siguiente: *Así pues, de alcanzarse la conclusión --como así debe hacerse-- de que el recurrente era residente fiscalmente en España con arreglo a la legislación interna española, quedaría cabalmente planteado un supuesto de doble residencia fiscal, que obliga a acudir a las reglas previstas en el art. 4.2 del Convenio. Por todo ello entendemos que no puede considerarse infringido -- como sostiene el recurrente en su primer motivo de casación -- el apartado 1 del art. 4 del Convenio.*

**CUARTO** *Llegados a la conclusión, que el recurrente rechaza, de que el mismo es residente de ambos Estados contratantes -- Suiza y España --, se hace preciso acudir, para la resolución del caso, a las Reglas previstas en el art. 4.2 del Convenio. La regla prevista en el párrafo a) expresa: "Esta persona (la que resulte residente de ambos Estados contratantes) será considerada residente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado Contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas".*

*Como vivienda permanente a su disposición debe considerarse todo tipo de vivienda de la que disponga permanentemente, de manera continua.*

*En el caso de autos, aparece probado que el recurrente tiene la plena propiedad de tres viviendas en España, plenamente a su disposición, ya que no se hallaban cedidas en arrendamiento ni por ningún título jurídico. Y aunque los apartamentos en Sierra Nevada o en la Manga del Mar Menor tengan un fin vacacional, con estancia de corta duración, lo mismo eventualmente que el pazo de Bueu (Pontevedra), no puede considerarse como residencia complementaria el chalet, con una superficie en planta horizontal de 1.321 metros cuadrados, que el recurrente tiene en Madrid, en la AVENIDA000, propiedad de su madre y donde vive su primera hija María Luisa, que, en el ejercicio a que se contraen estas actuaciones, tenía 18 años.*

*Por otra parte, también resulta acreditado que el recurrente tenía tres apartamentos en la planta sexta del edificio situado en DIRECCION000 NUM005, de Ginebra, cuya fórmula jurídica de adquisición fue mediante la compra de participaciones de una sociedad inmobiliaria cuya posesión le daba derecho a la utilización exclusiva y permanente de este piso. Así las cosas, teniendo vivienda permanente a su disposición en España y Suiza, es preciso acudir al segundo de los criterios que el art. 4.2.a) del Convenio utiliza: el de considerarse residente de aquel Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. Este criterio atiende a una pluralidad de circunstancias: personales, familiares, sociales, económicas, etc. Dada la situación familiar del interesado (soltero y con dos hijas, residentes una en Madrid y la otra en Ginebra, sin que existe prueba fehaciente que acredite con cuál de las dos realmente convive o si convive con una y otra en diferentes épocas del año), resulta difícil llegar a una conclusión fundada acerca del nivel de vinculación del recurrente con España o Suiza desde el punto de vista de las relaciones familiares más estrechas que mantiene.*

*De otra parte, la pertenencia del recurrente a clubs deportivos (Real Automóvil Club) o recreativos (Clubs marítimos de Ibiza y Marbella) constituyen un elemento más en pro de la relación personal con España. El Sr. Jeronimo no aporta, en cambio, ningún dato de índole análoga que resalte su relación personal con Suiza. La*



*circunstancia, finalmente, de que tenga matriculados dos automóviles en Suiza no es definitorio de su vinculación permanente con aquel país, máxime cuando conservaba un vehículo matriculado en España.*

*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."*

La misma Sección y Sala del Tribunal Supremo, en la sentencia posterior de 4 de julio de 2006, recurso 3400/01, se refiere al mismo contribuyente en relación al Impuesto sobre la renta de las personas físicas, llegando a la conclusión que el contribuyente que ostentaba la doble residencia española y suiza, por aplicación de las reglas del convenio suscrito entre ambos estados para evitar la doble imposición, tiene obligación de contribuir por obligación personal.

#### Consultas de la Administración

Por otra parte, a efectos orientativos el concepto de vivienda permanente a disposición ha sido estudiado por la Dirección General de Tributos, basándose en los cometarios al convenio modelo de la OCDE, considera que lo esencial es el carácter permanente de la vivienda, que puede ser incluso una habitación alquilada con muebles, siempre que la persona puede disponer de lo necesario para el alojamiento de manera continuada y no ocasional y la Subdirección General de Fiscalidad Internacional en la consulta vinculante V1106-13, de 4 de abril de 20013, afirma *se puede entender que el consultante dispone de una vivienda permanente a su disposición en Portugal, donde permanece su familia. Respecto a si dispone también en España de dicha vivienda, del texto de la consulta no se puede inferir dicha circunstancia. No obstante lo anterior, para determinar esta circunstancia, habrá que estar al concepto de vivienda permanente que nos ofrecen los Comentarios al Modelo de convenio de la OCDE, al señalar en el comentario 13 al artículo 4 del convenio que "En lo referente al concepto de vivienda, es necesario señalar que puede tomarse en consideración cualquiera de sus formas (casa o apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles). Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda..." Si dispusiera de vivienda permanente en los dos países sería necesario, determinar dónde tiene el centro de sus intereses vitales.*

**OCTAVO** Yendo al caso de autos, dice el recurrente que la única residencia fiscal que tiene es la portuguesa y no es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio español, pues no se ha probado su permanencia en España durante más de 183 días ni que radique en España el núcleo de sus intereses económicos.

Pues bien, en ningún momento la Inspección ha estimado que el recurrente tuviera su residencia habitual en España por permanecer más de 183 días en territorio español en el año natural, sino que concurría el supuesto del apartado b del artículo 9 de la Ley 40/1998 por tener en España el núcleo central de sus intereses o actividades económicas, lo que puede tener lugar de modo directo o indirecto.

La Sala estima que el recurrente, aunque no lo admita, tiene en España el centro de sus actividades o intereses económicos como pone de manifiesto la existencia de un cuantioso patrimonio en España en 2001 valorado en algo más de 38 millones de euros, que, dejando a salvo el vehículo y la embarcación, se integra de participaciones en entidades residentes, cuentas corrientes operativas en España y de préstamos a entidades residentes, además de tener cargos en órganos de administración, lo que implica su dirección efectiva y la representación de entidades residentes como se recoge en las diligencias y en el informe ampliatorio resultado de los requerimientos efectuados y que no han sido desvirtuados de contrario; también hay vestigios de su estancia constante en España: firma de contratos, suscripción de pólizas de seguro, imposición de multas de tráfico, reparación y mantenimiento de su vehículo.

En España tiene además a su familia, madre y hermanos y a su novia, luego esposa en el ejercicio comprobado, residentes en España, de modo que también se cumple la presunción que se establece en el inciso final del citado artículo 9 de la Ley 40/1998 sin haberse desvirtuado.

Hay que tener en cuenta que la norma exige que en España se encuentre en núcleo principal de sus actividades económicas, pero permite que sea de modo directo o indirecto, por ello, aun admitiendo que la asistencia a las juntas de los consejos de administración de las entidades residentes, la firma de contratos y las operaciones





financieras se hiciera por representación o apoderamiento o por personas o sociedades interpuestas serían válidas a estos efectos.

Además los únicos rendimientos que obtiene en Portugal proceden de otra fuente de renta, trabajo por cuenta ajena, que las que obtiene en España, que integran su patrimonio y que son de un importe muy superior a los rendimientos de trabajo percibidos en Portugal.

Ha de entenderse pues, que el recurrente tiene la residencia habitual en territorio español de conformidad con el artículo 9 de la Ley 40/1998 .

En segundo lugar, considera el recurrente, que como solo tiene la residencia habitual en Portugal resulta improcedente aplicar las normas del convenio para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta suscritos entre ambos estados, pero que de resultar aplicable, la única residencia permanente a disposición es su vivienda de Portugal, ya que la vivienda de la CALLE000 NUM006 NUM003 de Madrid no es de su titularidad y en ella reside su madre y la vivienda de Alfonso Rodríguez Santamaría número 14 es de la titularidad de la sociedad Multipromotur, S.L. y es la oficina donde lleva a cabo su actividad societaria en la que se encuentra dada de alta en el IAE.

Hemos determinado ya que el recurrente tiene a efectos fiscales la residencia habitual en territorio español, pero además tiene reconocida la residencia fiscal en RUA000 , NUM004 - 2750 **Cascais**, Portugal en los términos del referido Convenio, de acuerdo con la certificación expedida por las autoridades fiscales de este país (Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais- Direcção-Geral dos Impostos-Ministérios das Finanças), que presenta ante la Inspección y además ha aportado sus declaraciones del impuesto portugués equivalente al IRPF español de los ejercicios comprobados por la Inspección incluyendo 2001, por lo que si es procedente acudir al citado Convenio de 1995.

El primer criterio que se establece para determinar la residencia de un contribuyente persona física cuando sea residente de los dos estados es el de tener una vivienda permanente a su disposición en uno de ellos, entendiéndose por vivienda permanente aquella en la que siendo inmediatamente habitable se mora o reside de modo continuo y no esporádico sin que sea necesario que sea de la propiedad o de la titularidad del morador.

Pese a lo que sostiene el recurrente, en el ejercicio 2001, cuando menos, tiene una vivienda permanente a su disposición que cumple las condiciones antes apuntadas en la calle Alfonso Rodríguez Santamaría 14 de Madrid, aunque la titularidad de la misma sea de la sociedad Multipromotur SL, por cierto participada por el mismo, y buena prueba de ello es que los consumos son propios de una vivienda y en el inmueble se acometieron en 1998 unas obras que se contabilizan como "vivienda Apolonio " y que antes del devengo del impuesto como reconoce vivía en el inmueble con su esposa con la que contrajo matrimonio el 25 de octubre de 2001, siendo esta señora residente fiscal en España.

Por otra parte, la vivienda que tiene el recurrente en Portugal, si bien se encuentra a su disposición no puede calificarse de permanente, puesto que se ha comprobado que los consumos de agua, teléfono y electricidad más elevados tienen lugar en los meses de verano y no se acredita ningún dato que determine la permanencia del recurrente en esta residencia, pero es que además como ya se dijo, España es el estado con el que el residente en ambos estados mantiene relaciones personales y económicas más estrechas y es el centro de sus intereses vitales: tiene a su familia y esposa, residentes en España y un gran patrimonio enraizado en España, además como ha quedado evidenciado el recurrente habitualmente no vive en Portugal y tiene la nacionalidad española.

Por ello el actor conforme al referido Convenio en el ejercicio 2001 tiene la residencia en territorio español y por ende es sujeto pasivo por obligación personal del Impuesto sobre el Patrimonio, artículo 5 de la Ley 19/1991 y la exacción de este impuesto es procedente.

**NOVENO** En virtud de lo expuesto el recurso debe desestimarse con imposición de costas al recurrente de acuerdo con el artículo 139.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa .

## FALLAMOS

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la procuradora Doña Soledad Fernández Urias, en representación de Don Apolonio , contra la **resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012**, que desestimó el recurso de alzada deducido contra resolución del TEAR de Madrid de 26 de mayo de 2009 que de modo acumulado estimó la reclamación económico administrativa número NUM001 por prescripción de la acción para liquidar el Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 1997 y 1998 y estimó en parte la reclamación económico administrativa número NUM000 por prescripción de los ejercicios 1999 y 2000 por el mismo Impuesto,



confirmando la liquidación correspondiente al ejercicio 2001, por ser ajustada a derecho esta resolución. Se hace expresa imposición de costas al recurrente. Notifíquese esta sentencia a las partes en legal forma, haciendo indicación que cabe recurso de casación a los efectos del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ