

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: [OCULTO]

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: [OCULTO]

Demandante: Shakira Isabel Mebarak Ripoll

Procurador: BEATRIZ DE MERA GONZÁLEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL *Abogado Del Estado*

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA N°:

Ilma. Sra. Presidenta:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

Madrid, a 15 de abril de 2026.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **Doña Shakira Isabel Mebarak Ripoll**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Doña Beatriz de Mera González, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021**, relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2011, siendo codemandada la **Generalitat de Catalunya** actuando en su

representación el Sr. abogado de la Generalitat de Catalunya y la cuantía del presente recurso 55.034.906,52 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Doña Shakira Isabel Mebarak Ripoll, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Doña Beatriz de Mera González, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021, solicitando a la Sala, dicte sentencia, por la que se declare según proceda, la NULIDAD o ANULACIÓN de la Resolución del TEAC número [OCULTO], acumuladas [OCULTO] y [OCULTO], y consecuentemente de los actos tributarios que le sirven de causa i) Acuerdo de Resolución de Recurso de Reposición referencia [OCULTO], IRPF ejercicio 2011, y los actos que por este se confirman: Acuerdo de Liquidación [OCULTO] y Acuerdo de Imposición de sanción [OCULTO]; ii) Acuerdo de Liquidación expediente [OCULTO], IP periodo 2011; y iii) Acuerdo de Imposición de Sanción expediente [OCULTO], IP ejercicio 2011; reconociéndose expresamente, según los argumentos jurídicos alegados por esta parte:

1. Que se ha quebrantado en el presente expediente los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica ante la existencia de un previo acto de contenido positivo reconocimiento de un beneficio fiscal-, que vinculaba a la Administración en su actuar; que se ha anulado en perjuicio de mi representada ese acto previo sin seguir los cauces procedimentales específicos; y, que se ha desconocido por la Inspección el principio de buena administración, desechando la actuación administrativa, evidentemente dolosa, que sometemos a juicio de esta Sala. (FUNDAMENTO JURÍDICO SEGUNDO, bloque FUNDAMENTOS JURÍDICO PROCESALES).

2. Subsidiariamente al punto 1 anterior, que Doña Shakira Isabel Mebarak Ripoll no fue residente fiscal en España en el ejercicio 2011 y, por tanto, no era sujeto pasivo por obligación personal a efectos del IRPF e IP durante el citado período; improcedente atracción de residencia fiscal a territorio español. (FUNDAMENTO JURÍDICO PRIMERO bloque FUNDAMENTOS JURÍDICO-SUSTANTIVOS).

3. Subsidiariamente a los puntos 1 y 2 anteriores, que las sociedades y los contratos cuestionados de contrario son reales y nada simulan; los negocios jurídicos adoptados respondieron a la auténtica voluntad de las partes, fueron legalmente reconocidos, no se ocultaron y respondieron a una opción legítima de la contribuyente; en definitiva, que no ha lugar a la simulación invocada de contrario -ni de la estructura societaria ni de las cesiones de derechos-, siendo improcedente tal calificación, contraria a Derecho la activación del mecanismo del levantamiento del

velo de toda la estructura societaria titularidad última de mi mandante y, finalmente y en su consecuencia, siendo incorrecta la renta imputada directamente en sede de mi representada. (FUNDAMENTOS JURÍDICOS TERCERO, CUARTO y QUINTO bloque FUNDAMENTOS JURÍDICO SUSTANTIVOS).

4. Subsidiariamente a los puntos 1, 2 y 3 anteriores, de considerarse que los negocios jurídicos adoptados no son válidos, que la renta neta a imputar a mi representada asciende 2.015.966,46 euros, permitiéndose la aplicación del criterio de caja respecto a los ingresos y los gastos y declarando haber lugar a la deducción de los gastos inherentes a la gira "Sale el Sol" efectuada en 2011 y el resto de los gastos acreditados en ACE en 2011. (FUNDAMENTO JURÍDICO SEXTO bloque FUNDAMENTOS JURÍDICO SUSTANTIVOS).

5. Que los actos de imposición de sanciones son contrarios a Derecho vía: i) cuestiones procedimentales relativas al principal de las regularizaciones (FUNDAMENTO JURÍDICO PRIMERO bloque FUNDAMENTOS JURÍDICOS RELATIVOS A LOS ACTOS DE IMPOSICIÓN DE SANCIONES); subsidiariamente ii) por ausencia del elemento objetivo antijuridicidad (FUNDAMENTO JURÍDICO SEGUNDO bloque FUNDAMENTOS JURÍDICOS RELATIVOS A LOS ACTOS DE IMPOSICIÓN DE SANCIONES); subsidiariamente iii) por ausencia del elemento subjetivo, dolo, culpa o negligencia (FUNDAMENTO SEGUNDO bloque FUNDAMENTOS JURÍDICOS RELATIVOS A LOS ACTOS DE IMPOSICIÓN DE SANCIONES); subsidiaria y finalmente iv) que en caso de proceder la imposición de sanciones, se declare que la calificación de las infracciones tributarias imputadas a mi mandante como muy graves es manifiestamente contraria a Derecho, declarando que no concurren en el expediente los elementos ocultación y medios fraudulentos (FUNDAMENTO JURÍDICO TERCERO bloque FUNDAMENTOS JURÍDICOS RELATIVOS A LOS ACTOS DE IMPOSICIÓN DE SANCIONES).

6. Y cautelarmente introducimos, en virtud de las manifestaciones efectuadas en el FUNDAMENTO JURÍDICO ÚNICO del bloque CONSIDERACIONES PREVIAS y en el FUNDAMENTO JURÍDICO SEXTO del bloque FUNDAMENTOS JURÍDICO SUSTANTIVOS, relativos a la prueba que incide directamente en la determinación de la cuota tributaria a regularizar, que, de operar algún impedimento en su valoración, se ordene y acuerde la retroacción de actuaciones o mecanismo equivalente.

Todo ello, decretando la devolución de la cuota tributaria ingresada y el pago de los intereses compensatorios que procedan legalmente.

SEGUNDO: Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora, e igualmente hizo la codemandada.

TERCERO: Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día ocho de abril de dos mil veintiséis, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

CUARTO: En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO: Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2011

El TEAC desestimó el recurso de alzada [OCULTO] y acumuladas.

Antecedentes del presente recurso:

1.- Las reclamaciones, que se resuelven de forma acumulada, se interpusieron contra el Acuerdo de resolución del recurso de reposición [OCULTO], desestimatorio de las pretensiones de la recurrente, mediante el cual se impugnaba el Acuerdo de liquidación [OCULTO], derivado del Acta [OCULTO], por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2011 y el correlativo Acuerdo de imposición de sanción [OCULTO], dictados por la Dependencia Regional de Inspección de Barcelona de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT y asimismo, interpuestas contra el Acuerdo de liquidación con número de expediente [OCULTO], derivado del Acta [OCULTO], por el concepto Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2011 y el correlativo Acuerdo Sancionador, identificado con número de expediente [OCULTO] y número de documento [OCULTO], dictados por la Oficina Central de Inspección de la Delegación Territorial en Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña.

2.- Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante la notificación de la comunicación de inicio, el día 1 de junio de 2016, teniendo las mismas carácter general, en relación con los conceptos Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto sobre el Patrimonio (IP), ejercicios 2011 a 2014.

En relación con el IRPF, únicamente respecto al ejercicio 2011 (respecto del resto de ejercicios incluidos en el alcance se remitió el expediente al Ministerio Fiscal, previo informe de 27 de noviembre de 2017), el día 15 de noviembre de 2017 se dicta el Acuerdo de liquidación identificado, regularizando la situación tributaria de la reclamante, resultando una cantidad a ingresar de 24.710.636,65 euros (19.941.432,10 euros de cuota y 4.769.204,55 euros de intereses de demora).

El Acuerdo de liquidación fue notificado a la reclamante el día 15 de noviembre de 2017.

El motivo de la regularización consistió, en síntesis, en la consideración de la reclamante como residente fiscal en España en el ejercicio 2011 quedando obligada, en consecuencia, a tributar en España por la renta mundial obtenida en dicho ejercicio, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. La reclamante no presentó declaración en el ejercicio al considerarse residente fiscal en el extranjero.

Partiendo de lo anterior, la Inspección considera que la reclamante controla un entramado de sociedades que le permite obtener rentas en jurisdicciones que le garantizan seguridad jurídica (a través de una amplia red de Convenios), así como, una baja tributación. Dicho entramado societario es utilizado para distraer las rentas generadas hacia jurisdicciones que permiten su ocultación pretendiendo que sea imposible conectar dichas rentas con su verdadera generadora y preceptora última, la reclamante.

3.- Iniciado expediente sancionador por entender que la conducta del aquí reclamante podría ser constitutiva de infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y una vez concluido el procedimiento, en fecha 21 de diciembre de 2017, se dictó Acuerdo de Imposición de Sanción por el que se impone a la interesada, respecto del ejercicio 2011, sanción por infracción muy grave al 125%, al concurrir ocultación y medios fraudulentos por la utilización de persona interpuesta, alcanzando un importe total de 24.926.790,13 euros.

El Acuerdo se notificó a la reclamante el día 21 de diciembre de 2017.

4.- Frente al Acuerdo de liquidación y frente al Acuerdo de Imposición de Sanción antes identificados la reclamante interpuso recurso de reposición, el día 18 de enero de 2018, al amparo de lo dispuesto en los artículos 222 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), y de los artículos 21 y siguientes del Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia

de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA), aprobado mediante el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

La resolución, de 29 de marzo de 2018, desestimó el recurso de reposición interpuesto, confirmando los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción impugnados.

5.- En lo que respecta al IP, ejercicio 2011, tras la incoación del Acta de disconformidad [OCULTO], expediente [OCULTO], por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), correspondiente al ejercicio 2011, de fecha 13 de septiembre de 2017, se dictó por la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC), el Acuerdo de liquidación antes identificado, regularizando la situación tributaria de la reclamante, resultando una deuda tributaria de 2.687.585,16 euros (2.167.915,66 euros de cuota y 519.669,50 de intereses de demora).

Por lo que respecta al motivo de la regularización, de la misma forma que en IRPF, se considera a la reclamante residente fiscal en España durante el ejercicio 2011, en consecuencia, quedaba sujeta por obligación personal al Impuesto sobre el Patrimonio viniendo obligada a tributar por la totalidad de bienes y derechos integrantes de su patrimonio neto, con independencia de su localización. No habiéndose presentado declaración por este concepto procede regularizar la situación tributaria de la reclamante.

Asimismo, se considera acreditada la existencia de simulación en contratos celebrados entre las sociedades ACE ENTERTAINMENT, TOURNESOL, GENEUROPE, LIGHT TOURS, LIGHT PRODUCTION y CARPE DIEM, utilizadas para ocultar la obtención de rentas manteniendo su patrimonio en territorios de baja o nula tributación. De esta forma, el patrimonio de la reclamante está formado por el valor teórico de las participaciones en dichas sociedades calculado como se detalla en el Acuerdo.

El Acuerdo se notificó a la reclamante el día 27 de noviembre de 2017.

6.- El 22 de diciembre de 2017, derivado del Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2011, se notifica el inicio del procedimiento sancionador que finaliza el 18 de junio de 2018, mediante la notificación de la resolución que acuerda la imposición de una sanción, en base al artículo 191 LGT, muy grave, al 125%, ascendiendo el importe de la sanción a 2.709.894,58 euros.

El 18 de junio de 2018 se notificó el Acuerdo sancionador.

SEGUNDO: Alega en primer término la recurrente en su demanda, la vulneración de los principios de confianza legítima y buena fe.

Sostiene que la Inspección deniega de forma explícita el derecho a la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español a la recurrente, en 2015, al cual había optado, habiendo sido aceptado por parte de la

AEAT y, de forma implícita y procedimentalmente incorrecta, soslaya el reconocimiento de su condición como no residente fiscal en España con anterioridad a 2015.

Pero el acto propio generador de la confianza legítima que se afirma vulnerada por la recurrente, lo es respecto al ejercicio 2015, por lo que en el ejercicio 2011, que nos ocupa, esa confianza legítima no podía haber surgido. Por el mismo motivo, no apreciamos mala fe en el comportamiento de la Administración tributaria.

Apela también la recurrente al principio de buena administración, ya que, según afirma, no puede admitirse una conducta consistente en emitir el certificado de opción de trabajadores desplazados, y tan sólo unos pocos meses, después cargar a mi representada en plan de Inspección a los efectos de comprobar uno de los requisitos inherentes al régimen especial, cual es la no residencia fiscal en España en los diez ejercicios anteriores al desplazamiento.

El artículo 93.1 de la Ley 35/2006, establece, en la redacción aplicable<.:

“Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. (...)”

El artículo 119.2 del Real Decreto 439/2007, dispone en la regulación aplicable:

“2. La Administración tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial.

Dicho documento acreditativo servirá para justificar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial, para lo cual les entregará un ejemplar del documento.”

Este documento acredita la realización de la opción, pero no su aceptación. Por lo que no constituye una manifestación de voluntad administrativa, sino la constatación de una circunstancia: el ejercicio del derecho de opción, pero no el resultado de dicho ejercicio.

No apreciamos que exista vulneración al principio de buena administración.

Al no existir un acto administrativo que manifieste la voluntad de aceptar la opción ejercitada por parte de la Administración tributaria, no procede aplicar el procedimiento de revisión de oficio.

En cuanto a la argumentación de la demandada y codemandada respecto que la recurrente reitera sus alegaciones ante el TEAC, ello no impide el examen de las mismas, porque lo que se manifiesta en la demanda es la discrepancias con las tesis de la Resolución impugnada.

TERCERO: A continuación, la recurrente, entra a examinar en su demanda, lo que constituye el núcleo central del presente recurso, la residencia fiscal.

Debemos partir de la circunstancia de que nos encontramos examinando el ejercicio 2011, por lo que las situaciones posteriores (ejercicio 2012 a 2014) no afectan al presente recurso, pues en tal periodo posterior pudieron ocurrir hechos y acontecimientos que incidieron directamente en la residencia fiscal de la recurrente, pero que pudieron no existir en el ejercicio de 2011.

Examinemos las circunstancias del presente recurso respecto a la residencia fiscal de la actora:

1.- Certificado de 7th September, 2016 de residencia fiscal en el que se afirma que desde el año 2007 la recurrente ha residido en Bahamas de manera permanente (el certificado obra en el expediente administrativo). La Administración niega validez a este certificado, pero lo cierto es que constituye un indicio probatorio.

2.- Pero, lo esencial para determinar la residencia de la recurrente, viene constituido por lo datos plasmados por la propias Administración. En la contestación a la demanda se afirma que la recurrente ha estado físicamente durante 163 días en territorio español, dando por reproducido el apartado 2.2.1 del acuerdo de liquidación (páginas 104 a 108). La recurrente sostiene que fueron 143 días los que estuvo físicamente en España.

En relación a la determinación del domicilio de la recurrente en el ejercicio 2011, debemos recordar el contenido del artículo 48.1 y 2 a) de la Ley 58/2003:

“1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

2. El domicilio fiscal será:

a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde

radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.”

Por su parte el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, establece:

“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.”

La Administración analiza extensamente si la recurrente reside en efecto en Bahamas y si el certificado de tal residencia es relevante. Pero, lo cierto, es que lo esencial, y lo que debe probar la Administración, es si la recurrente es residente fiscal en España.

1.- La Administración llega a la conclusión de que la actora es residente fiscal en España porque, aún admitiendo que ha estado en territorio español 163 (la recurrente reconoce 143), suma las ausencias por entender que ya se ha producido el inicio de una residencia en España, y alega a tal efecto, que la actora mantenía una relación sentimental con un residente en España.

La recurrente sostiene que no existe elementos para deducir que ya en el ejercicio 2011 se había producido el traslado de residencia a España de la recurrente, a efectos de sumar las ausencias esporádicas, cuando la recurrente es de nacionalidad extranjera y no había trasladado la residencia a España en un momento anterior a 2011.

Veamos si podemos considerar que ese traslado que afirma la Administración ya se había producido en el ejercicio 2011. El artículo 9.1 de la Ley 35/2006, es claro, al determinar que la residencia fiscal en España se produce por la estancia de 183 días en el años natural en territorio español o porque *radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*, con la presunción de *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 del contribuyente.

En 2011 no existía vínculo conyugal con un residente en España (la afirmación de la Administración es que existía una relación sentimental con un residente español, que no puede equipararse legalmente a un vínculo conyugal), ni existían en ese año hijos menores de la recurrente residentes en España.

Por lo tanto, no existía un núcleo familiar a efectos legales de una persona extranjera. Tampoco se acredita que *radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*. Bien al contrario, el entramado empresarial que se atribuye a la actora, radica fuera del territorio nacional, así como el desarrollo mayoritario de su actividad económica, que lo es fuera del territorio nacional (y ello queda acreditado en el expediente administrativo).

Por lo tanto, el elemento esencial para determinar la residencia fiscal en España, lo es, según la Administración, la permanencia en España, pero esa permanencia, como la propia Administración determina, no alcanza los 183 días.

2.- El propio TEAC, en la Resoluciones de 25 de abril de 2023 (procedimiento 00-04812-2020; 00-01804-2021) y 28/03/2023 (procedimiento 00-04045-2020), analiza el cómputo de los días de estancia en territorio español:

a.- Computar como día de permanencia en España cualquier día en que exista fehaciencia de que el obligado tributario estuvo, por pequeño que fuera el lapso de tiempo, en territorio español. Y esta presencia efectiva podrá probarse, como venimos detallando, tanto por la Administración como por el contribuyente siendo, en definitiva, una prueba fehaciente contra la cual no cabe oponer prueba en contrario puesto que, de existir prueba de presencia certificada en España, el obligado tributario podrá aportar pruebas de su presencia certificada en otro país ese mismo día pero sin que ello rompa que sea un día en España aunque, claro está, en estos casos habrá un cómputo 1-1 (día de permanencia en España y día de permanencia en el otro país).

b.- Habiendo analizado así los días de "presencia certificada", debemos matizar que su detalle en el calendario abre la puerta a la conceptualización de una segunda categoría de días de permanencia: los "días presuntos".

La razón de su existencia deriva en que en la elaboración del calendario (paso básico en el análisis de la permanencia), existirán días en los que no existe prueba certificada de la presencia en territorio español ni en ninguna otra jurisdicción y, sin embargo, en la medida en que sean días que se encuentran entre días de presencia certificada en España, nos planteemos si se pueden computar como días de permanencia en nuestro país.

Y este TEAC considera que sí. Son los denominados "días presuntos" en los que conociéndose mediante prueba certificada que el obligado tributario estuvo en

España el día X y el posterior día X+Y, los días entre medias (Y) pueden computarse como días de permanencia efectiva.

c.- En un sistema como el español donde la condición de contribuyente, a los efectos de su imposición personal, viene determinada por la residencia habitual (concepto jurídico, no limitado al ámbito fiscal) descansa en otro, el de la permanencia en territorio español durante más de 183 días durante el año natural (concepto de orden físico o natural), la llamada legal a las ausencias esporádicas tiene un objeto y finalidad bien precisos, los de reforzar la regla principal, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español. No se exige una inamovilidad en el paradero para que se mantenga la permanencia legal por el periodo mínimo que fija la ley para sustentar la residencia habitual. (...)

Lo esporádico solo lo es cuando sucede de forma ocasional o aislada y por periodos de tiempo necesariamente breves. (...)

No cabe reputar ocasional o esporádica una ausencia de suyo prolongada, duradera, por periodo superior a 183 días, ya que de aceptar que ello fuera así, el concepto de residencia habitual, sustentado a su vez en el de la permanencia en España, quedaría completamente privado de sentido y razón.

Esta clasificación la realiza el TEAC atendiendo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo.

3.- Pues bien, aplicando lo anterior al supuesto enjuiciado, en primer lugar, debemos señalar que, de una valoración conjunta de la prueba, resulta que la Administración no ha acreditado que la recurrente permanezca en España, en los términos exigidos por el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, por más de 183 días, sino que, entre días certificados y presuntos, la estancia es de 163 días. No ha probado que tiene el núcleo de intereses económicos en España y relaciones familiares con residentes en España, en los términos establecidos en el artículo 9.1 de la Ley 35/2006.

Por el contrario, la recurrente ha acreditado haber estado fuera del territorio nacional por más de 183 días (lo cual admite la propia Administración, pues solo señala 163 días de permanencia en España entre días certificados y presuntos). Por tanto, que Bahamas sea o no un paraíso fiscal en 2011 es irrelevante, porque la recurrente ha probado la permanencia de al menos 183 días fuera de España (lo cual no es discutido).

Y, llegados a este punto, es importante resaltar que, como hemos señalado, no cabe reputar ocasional o esporádica una ausencia de suyo prolongada por periodo superior a 183 días, ya que de aceptar que ello fuera así, el concepto de residencia habitual, sustentado a su vez en el de la permanencia en España, quedaría completamente privado de sentido y razón.

No olvidemos que el concepto esencial plasmado en el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, es *residencia habitual en territorio español*.

La Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio se remite a la regulación de la LIRPF para determinar la residencia habitual a efectos del Impuesto, por lo que lo expuesto anteriormente se aplicable también a este impuesto.

Lo esencial en el presente recurso es que no se puede afirmar que la recurrente tenga su domicilio fiscal en España, en cuanto no resulta acreditado que sea *el lugar donde tengan su residencia habitual*.

El criterio para determinar el domicilio fiscal lo es el determinado en el artículo 9.1 a de la Ley 35/2006, y la Administración no ha acreditado que la recurrente permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, siendo evidente que la base de sus actividades o intereses económicos no se encuentra en España, ni tampoco su núcleo familiar en 2011.

Desde este punto de vista, y al no tener domicilio fiscal en España, es obvio que las liquidaciones que nos ocupan y las consiguientes sanciones, son contrarias a Derecho, porque parte de la idea de que la recurrente tenía en el ejercicio 2011, su domicilio fiscal en España, y ello no ha quedado acreditado, como hemos razonado anteriormente.

Por último, debemos poner de manifiesto, que la situación analizada en el presente recurso es la relativa al ejercicio 2011, por lo que, los cambios producidos en las circunstancias que antes hemos descrito, en ejercicios posteriores, no afectan al presente recurso.

La representación de la Generalitat de Catalunya, sostiene las mismas tesis que el TEAC y la Administración demandada, por lo que los razonamientos anteriores dan respuestas a sus argumentaciones.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso, con anulación de los actos de los que trae causa y devolución de cantidades ingresadas a consecuencia de los mismos, con los intereses legales.

CUARTO: Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que **estimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por **Doña Shakira Isabel Mebarak Ripoll**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Doña Beatriz de Mera González, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021**, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y, en consecuencia, **debemos anularla** y la **anulamos** y con ella los actos de los que trae causa, **acordando** la consiguiente devolución de cantidades ingresadas a consecuencia de los mismos, más los intereses legales, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y 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; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

