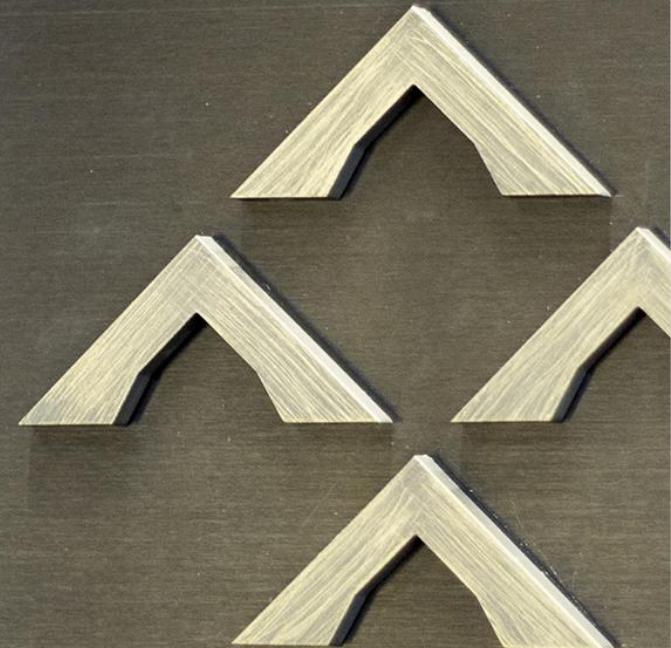




LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN LAS COMPROBACIONES DE LA RESIDENCIA FISCAL

Jaume Bonet
Salvador Llopis

Valencia, 28 de febrero de 2024



Ponentes

**Salvador José Llopis**

Socio

Área de litigación tributaria

salvador.llopis@cuatrecasas.com

Socio del área de litigación tributaria de Cuatrecasas.

Amplia experiencia en la defensa de los derechos de los contribuyentes en todo tipo de procedimientos tributarios frente a las Administraciones Públicas, especialmente en los procedimientos de inspección y de recaudación, así como en litigios relativos a toda clase de tributos y en todas las instancias.

**Jaume Bonet**

Socio

Área de litigación tributaria

jaume.bonet@cuatrecasas.com

Socio del área de litigación tributaria de Cuatrecasas.

Experto en la tutela de los derechos de los obligados tributarios ante actuaciones abusivas por parte de las administraciones en procedimientos tributarios de inspección y gestión, así como en derivaciones de responsabilidad y sucesiones de empresa. Ha intervenido en numerosas impugnaciones de liquidaciones tributarias y en la denuncia de infracciones de las directivas comunitarias por leyes internas.

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› Índice:

- ✓ La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal
 - La residencia fiscal internacional
 - La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

- ✓ Planteamiento
- ✓ Residencia en atención a la normativa doméstica
- ✓ Los Convenios para evitar la Doble Imposición
- ✓ Procedimientos amistosos y procedimiento del Convenio Europeo

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

- ✓ **35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF)**
- ✓ El **artículo 8 LIRPF** establece que tienen la consideración de contribuyentes del IRPF aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en el territorio español.
- ✓ El **artículo 9 LIRPF** establece los criterios domésticos de determinación de la residencia fiscal de las personas físicas en España. Se trata de criterios alternativos:
 - Vinculación física con el territorio: Permanencia física en territorio español
 - Vinculación económica con el territorio: Centro de intereses económicos
 - Vinculación de la familia con el territorio: residencia del cónyuge no separado legalmente e hijos menores dependientes (presunción)

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

- ✓ **35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF)**
- ✓ La aportación de un certificado emitido por otro Estado reconociendo la residencia fiscal del obligado tributario no impide que la Administración tributaria pueda tratar de acreditar la residencia fiscal también en España (resolución del TEAC de 24 de mayo de 2022 (00/01527/2019) y sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2006 (rec. 202/2008)

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

- ✓ **Permanencia física** en territorio español
 - Para ser considerado residente fiscal en España, una persona debe pasar en España **al menos 183 días** en el curso del año natural, teniendo en cuenta las ausencias esporádicas o temporales.
 - El cómputo de los días se realiza a través de:
 - la **presencia certificada**: cuando existe una prueba objetiva suficiente e incuestionable de que la persona se encontraba en territorio español
 - la **presencia presunta**: los días entre otros dos días de presencia certificada y sin prueba de la presencia en el extranjero
 - La **presencia esporádica**: períodos de tiempo aislados y aleatorios que una persona pasa fuera del territorio nacional.

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

✓ Ausencias esporádicas

- La propia ley señala que estas no se tienen en cuenta a efectos del cómputo de los días de permanencia en España si el obligado tributario acredita su residencia fiscal en otro país, para lo que será preciso aportar un certificado de residencia.

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

- ✓ **Centro de intereses económicos** (núcleo principal o base de las actividades e intereses económicos)
 - Criterios cuantitativos y cualitativos (resolución del TEAC 19 de diciembre de 2022 - 00/04837/2019)
 - Fuentes de renta
 - Ubicación del patrimonio
 - Lugar desde el que se gestionan la actividad

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

✓ Elementos de prueba utilizados por la Inspección:

- Cuentas bancarias e inversiones financieras
- Gastos (revisión tarjetas de crédito)
- Pertenencia a órganos de administración de sociedades
- Titularidad de viviendas o a disposición (salvo prueba de uso vacacional)
- Inversiones en inmuebles
- Consumos de suministros en inmuebles a disposición
- Propiedad de bienes muebles (automóviles, barcos, aeronaves)
- Seguros
- Suscripciones
- Asistencia médica y servicios hospitalarios
- Pertenencia a clubes deportivos, sociales, culturales
- Otorgamiento de escrituras públicas

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

✓ Elementos de prueba utilizados habitualmente por la Inspección:

- Billetes de avión
- Redes sociales
- Requerimientos a personas jurídicas
- Testimonios de terceros (vecinos, empleados del hogar o de la comunidad de vecinos, etc.)
- Pagos de impuestos en países terceros
- Pagos de taxis
- Alojamiento en hoteles
- Multas de tráfico
- Utilización de tarjetas Vía-Telepeaje
- Destino envío paquetes por empresas de mensajería

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

- ✓ **Supuestos de doble residencia (el obligado tributario tiene un certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de otro Estado a efectos del oportuno Convenio para evitar la Doble Imposición)**
 - Admitidos por el Tribunal Supremo desde la sentencia de 4 de julio de 2006 (recurso núm. 3400/2001)
 - Certificados de residencia. sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023 (rec. 915/2022): la Administración tributaria no puede cuestionar el criterio que otra ha certificado.
 - El concepto “residente de un Estado contratante”
 - Excepción solo rentas obtenidas y patrimonio situado en el Estado.
 - Problemática de Portugal y Reino Unido (*remittance basis*)

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

- ✓ **Supuestos de doble residencia (el obligado tributario tiene un certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de otro Estado a efectos del oportuno Convenio para evitar la Doble Imposición)**
 - Criterios de desempate:
 - Vivienda permanente a disposición
 - Relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)
 - Residencia habitual (donde more)
 - Nacionalidad
 - De común acuerdo entre los Estados

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

- ✓ **Supuestos de doble residencia (el obligado tributario tiene un certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de otro Estado a efectos del oportuno Convenio para evitar la Doble Imposición)**
 - Procedimiento amistoso previsto en el CDI
 - El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.
 - Su planteamiento no es incompatible con las vías de revisión previstas internamente.
 - La tramitación del procedimiento amistoso (MAP) comporta la suspensión de la reclamación económico-administrativa en lo relativo a las cuestiones vinculadas al mismo (DA 21^a LGT)
 - Las autoridades competentes de los Estados contratantes **harán lo posible** por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

- ✓ **Supuestos de doble residencia (el obligado tributario tiene un certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de otro Estado a efectos del oportuno Convenio para evitar la Doble Imposición)**
 - Procedimiento amistoso previsto en el CDI:
 - Si las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión en el plazo de dos años desde la presentación del caso, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje.
 - No será posible cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas.
 - El dictamen de los árbitros será vinculante para ambos Estados.
 - Propuesta de ejecución y acto administrativo que elimina el conflicto.

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

- ✓ **Supuestos de doble residencia (el obligado tributario tiene un certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de otro Estado a efectos del oportuno Convenio para evitar la Doble Imposición)**
 - Convenio Multilateral (conocido como Instrumento Multilateral o “MLI”). Este tratado internacional altera el contenido de numerosos convenios para evitar la doble imposición firmados por España para introducir las medidas del Plan BEPS de la OCDE.
 - El 1 de junio de 2022 España depositó ante la OCDE la notificación que confirma la finalización de los trámites internos para la ratificación del MLI, ya publicado en el BOE del 22 de diciembre de 2021.
 - Generaliza la aplicación del arbitraje en el procedimiento del MAP, pero lo excluye en supuestos de (i) regularizaciones que se hayan basado en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, (ii) casos que hayan dado lugar a la comisión de infracciones tributarias (ocultación o medios fraudulentos) o de delitos contra la Hacienda Pública, (iii) cuando las autoridades competentes de España y del otro Estado contratante convengan que la resolución del caso mediante este arbitraje no es adecuada.¹

La defensa del contribuyente en las comprobaciones de la residencia fiscal

› La residencia fiscal internacional

- ✓ **Supuestos de doble residencia (el obligado tributario tiene un certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de otro Estado a efectos del oportuno Convenio para evitar la Doble Imposición)**
 - Convenio 90/436/CEE (Convenio de Arbitraje) en el que existe cláusula de arbitraje en los procedimientos amistosos entre países de la Unión Europea en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas.
 - Directiva UE 2017/1852 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, en el que también existe cláusula de arbitraje para procedimientos amistosos de todo tipo entre países de la Unión Europea iniciados a partir de 1 julio de 2019 que tengan por objeto periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018, sin perjuicio de que los Estados miembros pudieran aplicar la Directiva a periodos anteriores.

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

- › Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
 - ✓ Artículo 72.1 LIRPF. Se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:
 - a) Criterio de permanencia.
 - b) Criterio del principal centro de intereses.
 - c) Presunción *iuris tantum* de residencia.

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

- › Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
 - ✓ Artículo 72.1 LIRPF. Se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:
 - a) Criterio de permanencia.

Cuando **permanezcan** en su territorio un **mayor número de días** del período impositivo. Para determinar el período de permanencia **se computarán las ausencias temporales**. **Salvo prueba en contrario**, se considerará que una persona física **permanece** en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su **vivienda habitual**.

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

- › Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
 - ✓ Artículo 72.1 LIRPF. Se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

a) Criterio de permanencia.

- Distintos supuestos:

Días en comunidad (a)	Días en comunidad (b)	Ausencias temporales
250	115	0
180	180	5
80	90	195

- Criterio coherente.

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

- › Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
 - ✓ Artículo 72.1 LIRPF. Se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:
 - a) Criterio de permanencia.
 - ¿Cuál es la vivienda habitual del contribuyente?
 - Criterio coherente.
 - Conclusión: en la mayoría de ocasiones es complicado determinar la residencia fiscal del contribuyente a través del criterio de permanencia, dada la problemática en el cómputo de las ausencias temporales y en la determinación de la vivienda habitual del contribuyente.

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

- › Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
 - ✓ Artículo 72.1 LIRPF. Se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

b) Criterio del principal centro de intereses.

Cuando no fuese posible determinar la permanencia a través del criterio al que se refiere el apartado anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma **donde tengan su principal centro de intereses**. Se considerará como tal el territorio **donde obtengan la mayor parte de la base imponible** del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **determinada por los siguientes componentes de renta**:

- Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
- Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

- › Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
 - ✓ Artículo 72.1 LIRPF. Se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:
 - c) Presunción *iuris tantum* de residencia.

Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los apartados anteriores, se considerarán residentes en el lugar de **su última residencia declarada a efectos del IRPF**.

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Últimas experiencias

- ✓ Notificación de múltiples requerimientos de información de determinados ejercicios a terceros:
 - Compañías de suministro de los consumos del hogar (luz, agua, gas, telefonía, etc.)
 - Visitas médicas y dispensa de medicamentos
 - Cargos en tarjetas bancarias
 - Notarios
 - Billetes de viaje
- ✓ Conclusión a favor de la residencia fiscal en otra Comunidad Autónoma distinta de la declarada, basada en el resultado de la documentación aportada por terceros
- ✓ Elaboración del Informe de cambio de domicilio fiscal (en algunas ocasiones)
- ✓ Posteriormente, notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector, cuya extensión alcanza a los cuatro últimos ejercicios no prescritos desde que se produjo el traslado de residencia
- ✓ Tramitación del procedimiento inspector
- ✓ Conclusión con regularización tributaria en IRPF e IP y/o sanción

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Argumentos de defensa del contribuyente en estas actuaciones:

1. Argumentos en relación con defectos de naturaleza procesal:

- Competencia del órgano inspector
- Actuaciones realizadas al margen del procedimiento reglado
- No se sigue el procedimiento legalmente establecido

2. Argumentos en relación con defectos de naturaleza sustantiva

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Eventuales defectos de naturaleza procesal

1. Competencia de la Comunidad Autónoma para iniciar el procedimiento inspector en concepto del IP e IRPF:

- Con carácter general, la planificación y supervisión de las actuaciones de los servicios de inspección se extenderán a todos los obligados tributarios, con domicilio fiscal en el ámbito de la respectiva Delegación Especial de la Agencia Tributaria (Resolución de 24 de marzo de 1992)
- ¿Acuerdo de extensión de competencias?
- ¿Nulidad del 47.1.b) de la Ley 39/2015?

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Eventuales defectos de naturaleza procesal

1. Competencia de la Comunidad Autónoma para iniciar el procedimiento inspector en concepto del IP e IRPF:
 - TS 17/04/2023:

«Por razones de eficacia, el criterio de la competencia territorial del órgano de Inspección, determinado por el domicilio del obligado tributario, puede alterarse a través de un acuerdo de extensión de la competencia, atendiendo a la normativa de organización específica de atribución de competencias de la concreta Administración tributaria siempre que (i) dicha normativa esté publicada (ii) la alteración competencial venga justificada por específicas circunstancias que impidan o dificulten el normal desarrollo de la actuación inspectora; y (iii) no resulte posible superar dichos impedimentos o dificultades a través de los mecanismos de colaboración entre los distintos órganos de la administración tributaria, requisitos que deberán ser individual y específicamente motivados en el referido acuerdo de extensión de la competencia.»

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Eventuales defectos de naturaleza procesal

1. **Competencia de la Comunidad Autónoma para iniciar el procedimiento inspector en concepto del IP e IRPF:**
 - **TS 17/04/2023:**

«Pues bien, aunque no haya dudas en cuanto a que el domicilio fiscal del obligado tributario, ubicado en Madrid, era el criterio determinante de la competencia territorial del órgano de inspección, lo cierto es que, en el caso que nos ocupa, se adoptó un acuerdo por el que se extendía la competencia de los órganos tributarios de Castilla-León y si bien la motivación del referido acuerdo resultó a todas luces insuficiente, las circunstancias del presente caso impiden considerar que la falta de competencia territorial fuera manifiesta, tal y como reclaman, a los efectos de la nulidad de pleno derecho, los artículos 62.1.b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (hoy art 47 1 b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "BOE" núm. 236, de 2 de octubre) y el artículo 217.1 b) LGT.

En primer lugar, cabe recordar que hemos adoptado esta solución en ocasiones anteriores en las que, sin perjuicio de los matices y de las eventuales diferencias, concluimos en la falta de competencia territorial del órgano de la Administración tributaria.»

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Eventuales defectos de naturaleza procesal

2. **Se llevan a cabo actuaciones fuera de un procedimiento legalmente establecido al efecto:**
 - ¿Las actuaciones de requerimiento de información a terceros pueden considerarse que son verdaderas actuaciones de comprobación e investigación que debieran enmarcarse en el procedimiento inspector?
 - ¿Por tanto, al no haberse hecho así, puede haber una nulidad de pleno derecho por prescindir del procedimiento legalmente establecido al efecto? Art. 47.1.e) Ley 39/2015
 - ¿Si se entienden que son actuaciones inspectoras, puede considerarse iniciado el procedimiento inspector con tales requerimientos y, por ende, afectan al cómputo del plazo máximo de duración?

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Eventuales defectos de naturaleza procesal

2. Se llevan a cabo actuaciones fuera de un procedimiento legalmente establecido al efecto:

■ TEARM 28/06/2022:

«Este Tribunal, una vez revisada la documentación obrante en el expediente, concluye que las actuaciones realizadas por la Administración con anterioridad al inicio formal del procedimiento inspector constituyen una verdadera actuación de comprobación e investigación dada la multitud de actuaciones y requerimientos efectos [...].»

En virtud de lo expuesto, este Tribunal considera que no debe entenderse iniciado el procedimiento de comprobación tendente a la regularización del hecho imponible del IRPF 2015, 2016, 2017 y 2018, en fecha 13/02/2020, sino desde el primer requerimiento de información efectuado, es decir, 14/02/2019.

Ahora bien, el interesado pretende que lo anterior de lugar a la nulidad de pleno derecho del procedimiento inspector efectuado; sin embargo, este Tribunal no puede acceder a lo pretendido por el reclamante dado que, de acuerdo con el artículo 150 de la LGT, el incumplimiento del plazo de duración máximo del procedimiento inspector no da lugar a la nulidad del procedimiento desarrollado ni a la caducidad del mismo, sino que el efecto principal de dicho incumplimiento consiste en que no se considera interrumpida la prescripción [...].»

En virtud de lo expuesto, no considera este Tribunal nulo de pleno derecho el procedimiento inspector efectuado, pero sí se fija como inicio del mismo el 14/02/2019, y no la fecha de notificación de la comunicación de inicio del mismo.»

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Eventuales defectos de naturaleza procesal

2. Se llevan a cabo actuaciones fuera de un procedimiento legalmente establecido al efecto:

- TSJM 13/06/2018:

«El debate se centra en determinar si los datos que permitieron formular la citada propuesta fueron obtenidos o no como consecuencia de unas actuaciones que formaban parte del procedimiento.

[...]

Sin embargo, a juicio de la Sala, esa actuación excede claramente de la finalidad que persigue el citado precepto legal y se enmarca en el ámbito de las actuaciones tendentes a la regularización del impuesto, [...] y ese requerimiento del año 2012 constituye sin duda una actuación encaminada a la determinación de la base imponible del tributo y, por ello, necesariamente forma parte del procedimiento de comprobación que nos ocupa, pues lo contrario significaría dejar a la voluntad de la Administración la duración de los expedientes de gestión al permitir separar las fases de obtención de datos y de cuantificación de la deuda tributaria, cuando ambas integran la tarea de comprobación de las circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

En consecuencia [...], debemos concluir que en el presente supuesto las actuaciones de comprobación limitada se iniciaron el 19 de octubre de 2012 con la diligencia M1 y finalizaron el día 2 de septiembre de 2013 con la notificación de la liquidación provisional, por lo que concurre la caducidad invocada en la demanda al haber tenido una duración superior a seis meses.

Por tanto, sin necesidad de analizar los restantes motivos de impugnación alegados por el actor en la demanda, procede anular la liquidación recurrida.»

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Eventuales defectos de naturaleza procesal

2. Se llevan actuaciones fuera de un procedimiento legalmente establecido al efecto:

▪ Nulidad de pleno derecho:

- TSJCV 22/06/2022:

«[...] la Inspección Tributaria dirigió, previamente a la incoación del procedimiento inspector, varios requerimientos de información que se prolongaron a lo largo del tiempo y mediante sucesivas diligencias. A resultas de tales requerimientos, la Inspección Tributaria pretendió diversa documentación relevante para la regularización tributaria.

Materialmente, estas actuaciones previas suponían de una investigación característica del procedimiento inspector. En efecto, desde el primer requerimiento de documentación, la Inspección tenía indicios de una probable regularización tributaria, y no de la mera constatación de autoliquidaciones. [...]»

En congruencia con los términos en que quien recurre planteó sus alegaciones, deben acogerse en el sentido de que hay que entender que el procedimiento inspector sobre su persona comenzó el día 22-5-2014. Dada la fecha en que terminó el procedimiento, éste se prolongó impropiamente por no cumplir el plazo legal el art. 150 de la LGT. Lo cual conlleva la prescripción de la deuda tributaria de 2011, la nulidad de la liquidación correspondiente y la del acuerdo sancionador conectado.»

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Eventuales defectos de naturaleza procesal

2. Se llevan actuaciones fuera de un procedimiento legalmente establecido al efecto:

▪ Nulidad de pleno derecho:

- TSJCV 5/02/2020 y 7/02/2020:

«[...] la Inspección Tributaria dirigió, previamente a la incoación del procedimiento inspector, **varios requerimientos de información que se prolongaron a lo largo del tiempo** y mediante sucesivas diligencias. A resultas de tales requerimientos, la Inspección Tributaria obtuvo diversa documentación relevante para la regularización tributaria. Materialmente, estas actuaciones previas **suponían de una investigación característica del procedimiento inspector**. En efecto, desde el primer requerimiento de documentación, la Inspección tenía indicios de una probable regularización tributaria, y no de la mera constatación de autoliquidaciones, [...]. Así pues, la Inspección Tributaria **incluyó impropiamente, desde la primera petición de información dirigida a la entidad recurrente, una documentación que solo se podía exigir dentro del procedimiento previsto en los art. 145 y ss. de la LGT.**

No estamos ante unas meras irregularidades en la incoación o en el desarrollo de un procedimiento inspector incoado, sino ante **una actuación inspectora que prescindió del procedimiento legalmente establecido al efecto, lo cual no admite subsanación.**

Hemos de acoger el motivo de impugnación planteado y **anular la regularización tributaria**, y por ello no resulta necesario el examen del resto de los motivos de impugnación para que dispongamos la anulación de dicha regularización.»

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Eventuales defectos de naturaleza procesal

2. Se llevan actuaciones fuera de un procedimiento legalmente establecido al efecto:

▪ Nulidad de pleno derecho:

- TSJCV 18/10/2016:

«En el caso enjuiciado, tal como se reseñó en el fundamento segundo, la Inspección Tributaria dispuso varios requerimientos de información que se prolongaron a lo largo del tiempo y mediante sucesivas diligencias. Materialmente se trataba de una investigación característica del procedimiento inspector y tanto fue así que, cuando formalmente se incoó dicho procedimiento, éste quedó limitado al trámite de alegaciones sobre el material de investigación acumulado. Desde el primer requerimiento de documentación la Inspección tenía indicios de una probable regularización tributaria, [...]. Así pues, la Inspección Tributaria incluyó impropriamente, desde el primer requerimiento de información dirigido a los hoy recurrentes, una documentación que sólo se podía exigir dentro del procedimiento previsto en los art. 145 y ss. LGT.

No estamos ante unas meras irregularidades en la incoación o en el desarrollo de un procedimiento inspector incoado, sino ante una actuación inspectora que prescindió del procedimiento legalmente establecido al efecto, lo cual no admite subsanación.

Por ello hemos de acoger el motivo de impugnación planteado y anular la liquidación litigiosa, sin que por ello sea necesario ya el examen del resto de los motivos de impugnación para la estimación del presente recurso contencioso-administrativo.»

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

- › Eventuales defectos de naturaleza procesal
 - 2. Se llevan actuaciones fuera de un procedimiento legalmente establecido al efecto:
 - Nulidad de pleno derecho:
 - TSJCyL 2/02/2015:

«En el presente caso y pese a que como ya hemos dicho la Inspección de los tributos quiso iniciar, y desarrolló de facto, un procedimiento de comprobación e investigación, sin embargo, ocultó tales extremos al obligado tributario, quien inexplicablemente no fue informado ni del alcance del procedimiento –parcial sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-, ni de su finalidad -verificar la existencia o no de estructura empresarial suficiente que pudiera justificar la facturación de los ejercicios a comprobar-, ni de ninguno de los derechos anudados a aquél, habiéndose prescindido pues total y absolutamente del previo procedimiento de inspección de comprobación e investigación que, en teoría, sirvió de base al ulterior procedimiento sancionador objeto del presente recurso contencioso-administrativo cuya anulación deviene insoslayable.»

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Eventuales defectos de naturaleza procesal

3. No se ha seguido el procedimiento de comprobación de domicilio fiscal regulado en el artículo 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007. ¿Vicios de nulidad?

- Competencia de la AEAT y, al parecer, del órgano en que esté domiciliado fiscalmente el contribuyente. ¿Defecto de competencia? Art. 47.1.b) Ley 39/2015.
- Aportación de un informe sobre los antecedentes junto con la solicitud de inicio si se inicia a petición de otra Administración tributaria.
- Especialidades del procedimiento (nulidad del art. 47.1.e) Ley 39/2015):
 - Notificación de la propuesta de resolución al obligado tributario y, en su caso, a las Administraciones tributarias afectadas, cuando dicha propuesta dé lugar a un cambio de domicilio fiscal a una comunidad autónoma distinta a la del domicilio declarado.
 - Informe favorable de las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas afectadas por la propuesta de resolución cuando se produzcan diferencias de criterio. Si no hay, la competencia es de la Junta Arbitral.
 - Vinculación de la resolución adoptada para todas las Administraciones tributarias que hubieran intervenido en la tramitación del procedimiento.

La residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma

› Argumentos sustantivos a favor del contribuyente

- ✓ Elaboración del calendario de residencia fiscal con saldo de días favorable a la Comunidad Autónoma declarada:
 - Demostrar días de permanencia en la Comunidad Autónoma en que se defienda la residencia
 - Billetes de viaje
 - Cargos en tarjetas bancarias o retiradas de efectivo
 - Prestaciones de servicios sanitarios
 - Notarios
 - Otros (testimonios de empleados domésticos, alta o baja clubs sociales, deportivos o culturales, etc.)
 - No cómputo de las ausencias temporales en la Comunidad Autónoma en que se pretenda fijar el domicilio fiscal.
 - Demostrar dónde radica la vivienda habitual para tener a nuestro favor presunción iuris tantum de permanencia ante ausencia de prueba.
 - Restar validez a las pruebas aportadas por la Administración .
- ✓ Ante la imposibilidad de lo anterior o ante las dudas que generan incertidumbre procederá acreditar el centro de intereses: el territorio en el que se obtenga la mayor parte de la base imponible determinada por los rendimientos del trabajo, rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de inmuebles y rendimientos de actividades económicas.



CUATRECASAS

Muchas gracias por su atención

Salvador Llopis | salvador.llopis@cuatrecasas.com

Jaume Bonet | jaume.bonet@cuatrecasas.com

