



Roj: **STSJ CAT 6545/2025 - ECLI:ES:TsjCAT:2025:6545**

Id Cendoj: **08019330012025100541**

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

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **19/11/2025**

Nº de Recurso: **2146/2023**

Nº de Resolución: **4111/2025**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

-

**Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña**

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

TEL.: 933440010

FAX: 935675692

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

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:

Para ingresos en caja. Concepto: 0533000093092623

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

Beneficiario: Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Concepto: 0533000093092623

N.I.G.: 0801933320238001959

**N.º Sala TSJ: DEMAN - 2146/2023 - Procedimiento ordinario - 926/2023-F**

Materia: Tributos Estatales/Autonómicos Otros Tributos

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante: Jose María

Procurador/a: Ignacio Lopez Chocarro

Abogado/a:

Parte demandada/Ejecutado: TEARC

Procurador/a:

Abogado/a:

Abogado/a del Estado

**SENTENCIA N° 4111/2025**

**Presidenta:**

Maria Abelleira Rodriguez

**Magistrados/Magistradas:**

Emilia Giménez Yuste Eduardo Rodríguez Laplaza

Barcelona, a fecha de la última firma electrónica.



**VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA)**, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 2146/2023 (Sección nº 926/2023-F), interpuesto por **D. Jose María**, representado por el Procurador **D. IGNACIO LÓPEZ CHOCARRO** contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sr. Magistrada **DOÑA MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ**, quien expresa el parecer de la SALA.

#### ANTECEDENTES DE HECHO.

**PRIMERO.** -Por la representación procesal de la parte actora se interpone en fecha de 27 de julio de 2023 recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero.

**SEGUNDO.**-Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, solicitan respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, habiéndose presentado escritos de conclusiones por las partes actora y demandada, se señala el día **26 de septiembre de 2025** para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

**TERCERO.** -En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales, salvo el plazo para dictar sentencia por acumulación de trabajo.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO.

##### **PRIMERO. - Sobre el objeto del recurso.**

Se recurre en este proceso la *resolución de 12 de julio de 2023* del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que *estima parcialmente* la reclamación económico-administrativa números NUM000 Y NUM001, acumuladas, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), ejercicio 2006, liquidación y sanción derivada, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT.

Se expresa en los antecedentes de hecho de la resolución económico-administrativa impugnada la causa de la regularización:

"PRIMERO.- En fecha de 10.6.2010 se notificó al interesado una comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance general que se extendían a los siguientes conceptos y periodos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) 2005 y 2006; Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) 2005 y 2006, e IRNR de 2005 y 2006.

Durante la tramitación del procedimiento inspector se apreciaron indicios de la posible comisión de cuatro delitos contra la Hacienda Pública (IRPF e IP de 2005 y 2006), por lo que el 3.6.2011 se emitieron dos informes por el Equipo de delito fiscal, habiendo remitido el expediente al Ministerio Fiscal (con entrada en la Fiscalía el 15.6.20211). La querrela fue admitida a trámite el 5.7.2011 y dio lugar a las diligencias previas núm. 520/2011 en el Juzgado de Instrucción núm. 1 de Esplugues de Llobregat.

El 30.6.2014 se dictó Auto por la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 10ª) por el que se estimaba parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la Abogacía del Estado contra Auto de 3.2.2014 por el que el Juzgado de Instrucción nº 1 de Esplugues de Llobregat dispuso desestimar el recurso de reforma interpuesto contra el Auto de 16.10.2013 que acordaba el sobreseimiento provisional de las actuaciones. En tal Auto de 30.6.2014, por un lado se declaró extinguida la responsabilidad criminal de D. Jose María respecto de los hechos relativos al año 2005, por prescripción, y por otro lado, en cuanto al 2006, respecto del que se estimó el recurso de reposición, se señaló que había indicios suficientes para considerar que D. Jose María tenía su residencia fiscal en España y no en Suiza.

Por lo que se refiere a IRPF e IP 2006, en el procedimiento abreviado 449/15-C, el Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona dictó Sentencia el 1.10.2018 absolutoria, considerando acreditada la residencia fiscal en Suiza. Dicha Sentencia fue objeto de recurso de apelación (rec. núm. 36/2019) por la Abogacía del Estado, desestimado mediante Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 21.5.2019, que es firme.



SEGUNDO. - Recibida por la Inspección la citada Sentencia firme el 23.5.2019, el 1.8.2019 se notificó al obligado la reanudación de actuaciones inspectoras y la puesta de manifiesto del expediente. No habiéndose formulado alegaciones, en lo que ahora interesa, fue extendida y notificada el 26.9.2019 un Acta de disconformidad (A02 NUM002 ) por IRNR 2006, que dio lugar al dictado el 17.2.2020 de la liquidación provisional de referencia, notificada el 27.2.2020 (primer intento de notificación el 21.2.2020).

TERCERO.- La causa de la regularización es la no declaración en IRNR 2006 de algunas de las rentas obtenidas en España (actividades económicas como piloto de carreras por las actuaciones en España; rendimientos del capital inmobiliario por alquileres de los inmuebles sitios en Sant Joan Despi (Barcelona) y Vullpellac (Girona); e imputación de renta inmobiliaria por los inmuebles sitios en Sant Joan Despi, por el tiempo en que no estuvo alquilado hasta su venta, y en Esplugues de Llobregat (Barcelona)).

CUARTO.- Trayendo causa de los hechos constatados fue incoado al obligado el 26.9.2019 un procedimiento sancionador abreviado que concluyó el 27.2.2020 mediante la notificación del Acuerdo sancionador referido.

Sobre la concurrencia del elemento subjetivo del tipo se motiva en el citado Acuerdo:

"En el presente caso se aprecia que la conducta del obligado tributario fue dolosa.

Con carácter previo destacar que el señor Jose María . ha mostrado ser un gran conocedor de la normativa tributaria, ya que ingresó las cuotas correspondientes a las rentas derivadas de unos contratos de arrendamiento, elaborados con detalle, así como a la ganancia patrimonial de la venta de una de las viviendas de las que dispuso desde 2001. Igualmente supo cómo colocar a nombre de terceros, mediante una concatenación de contratos societarios y mercantiles, el inmueble adquirido en Esplugues de Llobregat.

Asentado lo anterior, para cada uno de los tipos de renta no declarados se dan las siguientes circunstancias relacionadas con la culpabilidad del obligado tributario, necesaria para la imposición de sanciones:

- Falta de ingreso por la ausencia de declaración de los rendimientos de su actividad deportiva: el señor Jose María . disputó tres carreras en España en el ejercicio 2006, siendo este un hecho del que no cabe interpretación alguna. Tampoco es susceptible de interpretación la norma del Convenio firmado entre el reino de España y Suiza que establece que las rentas obtenidas por los deportistas pueden someterse a imposición en el estado en que actúen. No cabe duda sobre los términos expuestos, como tampoco cabe duda alguna sobre el significado y la interpretación del artículo 13 de la ley del IRNR cuando establece lo que son rentas obtenidas en territorio español, concretamente las de artistas o deportistas: las que derivan, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas. De manera que en ningún caso se podría alegar el lugar donde se firma el contrato, la nacionalidad de la otra parte contratante, las leyes de sumisión del contrato o la localidad en la que se encuentra la sucursal bancaria en la que se realiza el ingreso del montante recibido por la participación en el campeonato bajo una determinada escudería.

Pese a lo anterior, y considerándose el propio obligado tributario no residente en territorio español, eludió la normativa precitada y no autoliquidó importe alguno derivado de las carreras disputadas en territorio español a efectos del IRNR.

- Falta de ingreso por la ausencia de declaración de los rendimientos de los inmuebles: una vez que el juez de lo Penal 19 de Barcelona asume la veracidad de los contratos de arrendamiento celebrados entre el señor Jose María . y su chófer, así como entre aquél y su asesor fiscal solo cabe confirmar la obligación de presentar la declaración correspondiente en sede del IRNR, hecho que tuvo lugar en relación con el arrendamiento del inmueble de Gerona, pero no así con el inmueble localizado en Sant Joan Despi. Así, el obligado tributario pese a tener conocimiento, como no puede ser de otra forma, de la existencia del arrendamiento, así como de su obligación de declararlo a efectos del IRNR (nótese a estos efectos que sí autoliquidó el arrendamiento correspondiente a otro inmueble), no incluyó las rentas derivadas del arrendamiento de Sant Joan Despi en sus autoliquidaciones del IRNR, debiendo necesariamente dicha conducta obedecer a la voluntad de minorar su carga tributaria.

- Falta de ingreso por la ausencia de declaración de las rentas inmobiliarias imputadas: con relación a la obligación de declarar este tipo de rentas, su redacción es clara tanto en el Convenio firmado con Suiza como en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En el primero, el artículo 6 establece con claridad que las rentas procedentes de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes estén situados. Y en la segunda norma mencionada, el artículo 13.h) dice que las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectan a actividades económicas. Por tanto, no cabe duda alguna sobre dicha obligación, habiendo mostrado el obligado tributario una clara voluntad de incumplir sus obligaciones en relación con la imputación de rentas inmobiliarias correspondiente al inmueble de Sant Joan Despi.



De otra parte, con relación a la cuota derivada de la renta del chalet de Agapito, en Esplugues de Llobregat, la actuación del señor Jose María cobra especial gravedad por la planificación, desarrollo y ejecución de una serie de hitos con la finalidad de ocultar al fisco español la propiedad sobre esa vivienda. Así el señor Jose María . :

- Ordenó que el importe que había satisfecho al constructor como paga y señal para la compra de la vivienda le fuera devuelto al mismo después de decidir que convenía a sus intereses que la compra se hiciera mediante una sociedad que ocultara su presencia en la operación.
- El señor Jose María . ordenó que se transfiriera desde su cuenta bancaria en Suiza el importe necesario para la adquisición de la vivienda, si bien, para ello tuvo que realizar sucesivas transferencias (de sus cuentas a las de ALICE INVESTMENT y de esta, matriz de NEVIS, a esta última) hasta llegar al vendedor.
- El señor Jose María . tuvo necesariamente que firmar los documentos precisos (fiducias) para, sin que trascendiera a terceros, obtener la titularidad última, tanto de las sociedades intermedias como del activo que adquirió formalmente NEVIS.
- El señor Jose María . acordó que se concertara un contrato de arrendamiento de la vivienda donde figuraba como arrendataria la que entonces era su novia, la señora Estela ., figurando una renta mensual, cuyos recibos se aportaron en el curso de las actuaciones y habiendo declarado la supuesta arrendataria que no pagó renta alguna.

Los actos descritos no pueden llevarse a cabo por descuido, sino que precisan de consciencia y voluntad en su realización, esto es, conllevan la existencia de dolo en su actuación.

Como consecuencia de todo lo descrito se ha producido un considerable beneficio fiscal para el sujeto pasivo, que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. Por ello, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de dolosa, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, pues, el obligado tributario, como profesional, debe de conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, no pudiéndose apreciar buena fe en la conducta del obligado tributario en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad, y todo ello tendente a la elusión del pago del impuesto sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la Ley 58/2003 (...).

QUINTO.- Disconforme con los Acuerdos dictados el obligado interpuso las presentes reclamaciones el 24.3.2020: la NUM003 contra la liquidación y la NUM001 frente al Acuerdo sancionador, las cuales han sido acumuladas por imponerlos los arts. 212.1 y 230.1 d) de la Ley 58/2003. Seguido el procedimiento por sus cauces fue puesto de manifiesto el expediente al reclamante, que ha presentado sus alegaciones el 19.11.2020, solicitando la anulación de los actos impugnados argumentando, en síntesis:

-Prescripción del IRNR 2006, pues el procedimiento penal que da lugar a la interrupción justificada del 15.6.2011 al 23.5.2019 no se refería a dicho concepto sino al IRPF.-Defectos formales: ausencia de una previa propuesta al trámite de audiencia y falta de contradicción en determinadas pruebas testificales.-Imprudencia de fondo de ciertas rentas regularizadas: a) las correspondientes a dos carreras en España en las que al final no participó (por tanto no se pueden considerar obtenidas en España) y en todo caso indica que las rentas procedentes del contrato con la escudería incluyen otros conceptos distintos de la mera actuación material de participación en carreras de motociclismo. Además considera que se debería permitir la deducción como gastos de pagos a su mánager; y b) la del inmueble en Esplugues de Llobregat, que era propiedad de una sociedad (Nevis 742 SL) participada por otra entidad suiza (Investissements Alice SA), y no existe prueba de la participación de D. Jose María en esta última.-Frente al Acuerdo sancionador se alega en síntesis interpretación razonable de la norma e inexistencia de ocultación o medios fraudulentos.

SEXO.- Consultados los antecedentes obrantes en este órgano, resulta que en esta misma sesión ha sido aprobada la resolución desestimatoria de las reclamaciones NUM004 y ac., interpuestas por el obligado frente a la liquidación inspectora y sanción por IP 2006."

El cuerpo de la resolución del TEARC resuelve tres cuestiones, que son las siguientes:

*"...si 1) ha sido excedido el plazo máximo de resolución del procedimiento inspector con prescripción del IRNR 2006; 2) si concurren los defectos formales denunciados; 3) si las rentas regularizadas son correctas y 4) si las sanciones impuestas son ajustadas a derecho."*

Sucintamente, la decisión adoptada concluye:



1) IRNR 2006: no está prescrito. No concurre prescripción de la acción para liquidar el indicado concepto. Las actuaciones inspectoras se extendían desde su inicio al IRNR 2006, junto al IRPF y el IP, y, por tanto, la notificación del acuerdo de inicio había interrumpido la prescripción. Se dice:

*"En el caso aquí planteado la cuestión controvertida en el procedimiento penal se reducía a la residencia fiscal de D. Jose María en 2006, por lo cual IRPF, IP e IRNR de 2006 se hallaban afectados por el procedimiento judicial, y la procedencia de la paralización del expediente inspector respecto de los tres conceptos, interrupción justificada del procedimiento a la espera de la decisión judicial firme, conforme al art. 103 RGAT y a la jurisprudencia y doctrina del TEAC citadas, resulta manifiesta."*

2) Sobre la exigencia de parte de una propuesta antes del trámite de audiencia. Cuestión formal. No procede por tratarse de regulaciones ajenas a la LGT y a la concreta regulación del procedimiento inspector. Se dice:

*"...el desenvolvimiento del procedimiento inspector resulta alejado del secretismo alegado por el reclamante, y que no compartimos: tanto en el trámite de audiencia (en el que tuvo acceso a un expediente que le era sobradamente conocido después de una larga instrucción en sede penal, no habiendo formulado alegaciones) como con posterioridad al Acta (ante la que sí formuló alegaciones, resumidas y valoradas en el Acuerdo de liquidación) como en sede de los recursos administrativos posibles (recurso de reposición no interpuesto o las presentes reclamaciones), el obligado ha tenido conocimiento de lo actuado y oportunidad de aportar cuantos elementos de prueba hubiese considerado pertinentes, lo cual desvirtúa su alegación de indefensión basada simplemente en que no se le entregó una especie de proyecto o borrador de propuesta, trámite éste que no tiene apoyo normativo alguno."*

3) Sobre la contradicción en la práctica de la prueba testifical en el procedimiento inspector. No se trata de un vicio ni de nulidad ni anulabilidad. El recurrente ha podido hacer las afirmaciones, declaraciones y aportar las pruebas que estimó oportunas. Si lo resultante de la prueba está incorporado a las actuaciones de inspección puede proponer y practicar la prueba que permita rebatirlas.

4) Fondo. No hay error o ilegalidad en la inclusión de las rentas procedentes de su actividad como motorista -en las carreras celebradas en España- y la imputación de rentas por la casa en Esplugues. Las rentas obtenidas en España deben someterse a tributación. Así, no debe incluirse las cantidades obtenidas por razón de la Carrera de Valencia ya que no participó en la misma ni se ha acreditado ninguna actuación directa (entrenamientos, carrera...) o conexas en España. No procede incrementar la deducción de gastos respecto de los admitidos por la Inspección en el pago de 100.000 euros a su manager. Estimar parcialmente para no incluir el cobro de rentas por la Carrera de Valencia (ni ingresos ni gastos) por no constar acreditada ninguna actuación del actor en tal evento.

5) Imputación de rentas inmobiliarias por el inmueble sito en Esplugues de Llobregat. Las pruebas de su titularidad son abundantes. Además, la STSJCat de 27/4/2021 razona en el FJ 2º la propiedad real de la misma.

6) Sanciones. A parte de la sanción cuya base está erróneamente calculada por incluir la renta de la Carrera de Valencia -2006-, las restantes 4 sanciones deben confirmarse por expresar tanto el elemento objetivo - art. 191 LGT- como el subjetivo de la culpabilidad -falta de declaración del hecho imponible con una estrategia de ocultación y - que en el presente caso requiere una mínima necesidad de motivación por ser omisiva del comportamiento exigido. Tampoco concurre interpretación razonable de la norma, ex art. 179.2 LGT:

*"En el presente caso se alega interpretación razonable de la norma, pero no se trata de una interpretación jurídica, sino de una mera constatación fáctica: dejando a un lado la cuestión de la residencia fiscal, ni siquiera se declararon rentas deportivas e inmobiliarias (alquileres e imputaciones) como no residente fiscal. No existe razonabilidad alguna en la conducta consistente en no declarar el hecho imponible y no ingresar el objeto de la prestación tributaria. La no declaración injustificada del hecho imponible conlleva ocultación ( art. 184.2 LGT) y la tenencia, acreditada, del chalet de Esplugues de Llobregat a nombre de personas interpuestas cumple los requisitos para que resulte de aplicación el art. 184.3 b) LGT, frente a lo alegado."*

## **SEGUNDO. - Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.**

### **1. La pretensión y los motivos del recurso que se contienen en la demanda.**

En su demanda, el recurrente interesa de la Sala el dictado de sentencia que:

*"... estimando el presente recurso, se revoque la resolución recurrida del TEARC arriba referenciada, anulándose y dejándose sin efecto el acuerdo de liquidación, por no ser ajustado a derecho."*

Los argumentos son los siguientes:

1) Prescripción de la acción para liquidar. Cuando se remitieron las actuaciones a la Jurisdicción penal apenas quedaban unos días para alcanzar los 12 meses, puesto que la supuesta interrupción justificada declarada



no se ajusta a Derecho ni a la Jurisprudencia del TS. Tras la reanudación de las actuaciones la Inspección disponía en realidad de 6 meses para finalizarlas, y, sin embargo, se dilataron durante 9 meses. Las actuaciones debieron finalizar el día 22 de noviembre de 2019 (esto es, contando 6 meses desde la fecha de entrada en el registro de Inspección la sentencia penal firme; esto es desde el 23 de mayo de 2019. En su lugar finalizaron con el primer intento de notificación, esto es, el 21/2/2020, con exceso temporal contrario a Derecho. La consecuencia de la extralimitación temporal denunciada es que no se habría interrumpido la prescripción de la acción para liquidar, por lo que el 27.2.2020 ya estaba prescrito el ejercicio 2006, cuyo *dies ad quem* es el 30.6.2011. La Inspección y el TEARC consideran que gracias a las dilaciones imputables al contribuyente y a las interrupciones justificadas, todas ellas de carácter previo a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, quedaban más de 6 meses para finalizar el proceso. Pero si las dilaciones imputables al contribuyente y la interrupción por requerimientos internacionales son improcedentes quedarían pocos días para los 12 meses y, entonces, el plazo para finalizar sería de 6 meses, según el art. 150 LGT. Así, en primer lugar, no son procedentes la imputación de dilaciones al contribuyente por la no aportación de documentación (del 29/10/2010 al 14/7/2010), por cuanto la cuestión litigiosa giraba sobre si mi mandante era, en los años comprobados, residente fiscal en España o en Suiza y, por ello, tras las diligencias núm..2 y 3 el actor reitero que no se aportaría más documentación, dado que no era residente en territorio español. Por tanto, expuesto por el recurrente, desde el inicio de las actuaciones, que no iba a aportar la documentación requerida, no procede imputar dilación alguna. A mayor abundamiento, tampoco ha motivado la liquidación la supuesta trascendencia que la documentación solicitada -y no aportada- habría tenido en el desarrollo del procedimiento. En segundo lugar, se produce una ilegal calificación de la interrupción como justificada por requerimientos internacionales. No se motiva en absoluto la trascendencia de esos requerimientos internacionales de información en las actuaciones inspectoras, cuando lo regularizado es el IRNR y el IP por obligación real. No se ha expuesto cual ha sido el resultado de esas peticiones y cómo habría afectado a la liquidación. Y tampoco se explica porque, antes de la finalización del periodo computado como "interrupción justificada" (se computa 12 meses hasta el 1/7/2011) se ha remitido ya tanto de culpa al Ministerio Fiscal (15/6/2011). Durante ese tiempo no ha existido una paralización o suspensión real de las actuaciones ya que éstas han continuado avanzando con toda normalidad, con extensión de 10 diligencias de un total de 11. Se produce un uso instrumental y abusivo de la interrupción justificada. Falta de diligencia de la Inspección puesto que tras la reanudación de las actuaciones no realizó actuaciones adicionales, sino que se limitó a comunicar la reanudación de las actuaciones, así como la apertura del trámite de audiencia y la puesta de manifiesto del expediente. No se puso de manifiesto al obligado de forma temporánea la existencia de requerimientos de información internacionales ni a los países a los que se remitieron. No fue hasta el acta de disconformidad cuando el recurrente pudo tener constancia de cuántos requerimientos se realizaron y dónde.

2) Desviación de poder; cambio radical de la tesis acusatoria por cuanto tras dos sentencias absolutorias en sede penal que declararon probada la residencia fiscal en Suiza, la Inspección decidió reanudar las actuaciones inspectoras, dictando directamente las actas y posteriormente ratificándolas en el acuerdo de liquidación.

3) Incorrecta determinación de la base imponible. La regularización inspectora consistió en la inclusión en el IRNR de algunas rentas obtenidas en España, supuestamente derivadas de las carreras disputadas en territorio español y de los inmuebles sitios en el territorio español. Que no participó en las carreras del Gran Premio de Motociclismo de 2006 en Cataluña y Valencia y el TEARC aceptó esto último, pero no en relación con Catalunya. Pero la realidad acreditada por el certificado de los resultados del evento es que el actor no estaba en la línea (parrilla) de salida. En cuanto al chalet en Esplugues de Llobregat resulta incontrovertido que hasta el ejercicio 2007, el inmueble era propiedad de la sociedad Nevis 742 SLU, por lo que resulta contrario a Derecho atribuir rentas (imputación de rentas) en su declaración de IRNR del ejercicio 2006 y es que no existía vinculación con Nevis ya que solo un primo suyo era administrador de la sociedad suiza I.Alice. No concurre tampoco simulación en cuanto a la titularidad del inmueble por el actor, porque no hay prueba alguna. No se ha probado que el actor fuera titular hasta 2007. Además, se trataba de un inmueble alquilado a la Sra. Estela que sí pagó un arrendamiento por la vivienda en cuestión.

4) Improcedencia de la sanción. Vulneración del principio "*non bis in idem*" en su vertiente material y procesal. No existe la prueba necesaria de cargo para imponer una sanción tributaria. Insuficiencia de la motivación de la resolución sancionadora. Falta la culpabilidad limitándose la resolución a señalar que se ha producido el supuesto tipificado en la Ley. Automatismo. Vulneración del principio de presunción de inocencia. Inexistencia de ocultación.

## **2. Los argumentos sostenidos por el Abogado del Estado en la contestación.**

La parte demandada contesta a la demanda con solicitud de dictado de sentencia por la que se desestime el recurso contencioso-administrativo con expresa imposición de costas a la parte actora.

La Abogacía del Estado mantiene la conformidad a Derecho de la regularización tributaria.



1.- Hubo interrupción justificada del procedimiento por remisión a la vía penal por apreciarse la concurrencia de indicios de posible delito contra la Hacienda Pública. Y ello por la posible residencia real del obligado tributario en España, dando lugar, en tal caso, a una liquidación por patrimonio, en la modalidad de obligación personal, de una cuota superior, al umbral marcado en la legislación penal. No se puede sostener que no sea válida la interrupción correspondiente y que se haya producido prescripción. El 15/6/2011 fue remitido el expediente al Ministerio Fiscal por presuntos delitos contra la Hacienda Pública y fue recibida por la Inspección la sentencia firme que confirmaba la sentencia absolutoria el 23.5.2019. Lo pretendido por la actora choca con la jurisprudencia relativa a los efectos de la prejudicialidad penal en el ámbito tributario: STS 18/10/2016.

2.-No aportó la documentación requerida que era relevante. No puede quedar a decisión de obligado el aportarla o no a efectos de no considerar como dilaciones la falta de respuesta positiva al requerimiento.

3.- No concurre "desviación de poder" y "cambio radical de la tesis acusatoria". Se han empleado las potestades tributarias para dictar una liquidación tributaria, que podrá ser considerada o no ajustada a derecho, pero que no procede en ningún modo de un uso de las potestades tributarias para fines distintos de los fijados en el Ordenamiento Jurídico. No hay aquí ninguna acusación.

4.- No hay vulneración del procedimiento por falta de trámites.

5.- Base disponible. Si que participó el actor en el Gran Premio de Cataluña. La participación en la competición es indiferente del resultado final de la misma pese a no concluir la carrera por caída y lesión en su curso. No cabe entender la deducibilidad de los pagos que se dicen hechos al manager. Prueba existente de la titularidad de la vivienda sita en Esplugues

6.-Conformidad a derecho de la resolución sancionadora impuesta por virtud del art. 191 LGT.

**TERCERO. - Decisión de la Sala (I). Incorrecta determinación de la base imponible en relación con la participación en la Carrera Moto GP Cataluña. Estimar parcialmente para excluir las rentas obtenidas por ese evento.**

**0.Cuestión previa.**Cabe tener en consideración para la resolución del presente recurso la STS núm. 1004/2023, de 14 de julio que estimó el recurso de casación interpuesto por la hoy actora contra la sentencia de 27 de abril de 2021, de esta Sala, Sección 2ª, recurso num. 564/2018, referida al IP 2005. La controversia ante el TS principal se centraba en determinar si los hechos declarados probados en una sentencia penal -específicamente la residencia fiscal en Suiza del contribuyente para el ejercicio 2005- deben vincular a los tribunales del orden contencioso-administrativo que juzgan el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) para ese mismo año, a pesar de que el proceso penal se enfocaba en un período impositivo diferente (2006). El Tribunal Supremo establece como doctrina que dicha vinculación no es absoluta cuando los periodos son distintos, pero exige al juez contencioso-administrativo motivar de forma explícita la razón por la cual su apreciación fáctica es diferente a la penal, invocando el principio de que "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado". Finalmente, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación de la recurrente y anula las liquidaciones tributarias del IP de 2005. Ciertamente para el ejercicio 2006, no cabe duda que la residencia fiscal del hoy actor se sitúa en Suiza, al igual que en el 2005, por haberlo así establecido la jurisdicción penal (desde el 26.6.2000 al 15.3.2007).

Asimismo, se han deliberado y fallado en idéntico día las regularizaciones correspondientes al IRNR 2006 (núm Sala 2146/2023) e IP 2006 (núm. Sala 2147/2023) por compartirse sustancialmente idénticos fundamentos relativos a la incidencia de la vía penal y de fondo.

**1.Prescripción de la acción para liquidar.**1.1. Sobre la pretendida prescripción de la acción para liquidar por transcurso del plazo de 6 meses para finalizar las actuaciones. Y ello por cuanto, en aplicación del art. 150.5 LGT aplicable a ese momento, no procedía tener en cuenta ni dilaciones no imputables a la Administración por falta de aportación de documentación (29/6/2010 al 14/7/2010) Ni la interrupción por requerimientos internacionales puede considerarse justificada. Esa extralimitación temporal supone prescripción de la acción para liquidar.

1.2El art. 150 LGT 58/2003, en la versión aplicable a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras señala (la negrita es nuestra):

**" 1. Las actuaciones del procedimiento de inspección *deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo.* Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del art. 104 de esta ley .**

(...)



2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

...

5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, **se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.**

Como complemento reglamentario, el artículo 102 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI), regula el cómputo de los plazos máximos de resolución (la negrita es nuestra):

" 1...

**2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento,** con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

3. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria acreditados durante el procedimiento de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones seguidos frente al deudor principal se considerarán, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, períodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.

4. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

6. El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.

**7. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse".**

Por su parte el artículo 103 RGGI " Períodos de interrupción justificada.", señala:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. **Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.**



b) Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento.

...

Por su parte, el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria establece:

*"1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*

*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.*

*De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió.*

*Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes."*

1.3. La actora considera que una vez que las actuaciones penales retornaron a la Inspección y se reanudaron las actuaciones inspectoras sólo disponía la misma de 6 meses para finalizar las actuaciones por aplicación del art. 150.5 LGT por ser contrarias a Derecho tanto las dilaciones no imputables a la Administración como la interrupción justificada por requerimientos internacionales. Pero ello parte de una interpretación que ya avanzamos errónea y totalmente rebuscada. Y ello porque el plazo de duración no era inferior a 6 meses sino mayor.

De entrada, cabe reseñar que no concurre ningún supuesto del llamado por la actora "allanamiento tácito" ya que la demanda sustenta este motivo sobre la base de considerar ilegal la afirmación de justificada de la interrupción y de las dilaciones imputadas. Por ello, la controversia de analizar la legalidad de la interrupción acordada por requerimientos internacionales es una cuestión plenamente viva, no obstante, las consideraciones que realiza la actora en el escrito de conclusiones.

Si el plazo de resolución de las actuaciones inspectoras es superior o inferior a 6 meses dependerá de si tales incidencias -dilaciones imputadas e interrupción justificada- son conformes a Derecho.

1.4. No es discutido que las actuaciones inspectoras por el IRNR 2006 se iniciaron mediante comunicación notificada en fecha 10 de junio de 2010. Según consta en el acuerdo de liquidación:

En el curso de las mismas se han producido las siguientes interrupciones justificadas y períodos de dilación no imputables a la Administración Tributaria:

Por su relevancia al caso debemos comenzar por el impacto que pudiera tener la incidencia de la interrupción justificada como consecuencia de la petición de informes e información a las autoridades fiscales de otros países, en este caso, algunos de la Unión Europea (Italia y Bélgica) y otros no ( Suiza y Japón). En el acta de disconformidad y en el acuerdo de liquidación por el IRNR se señala como justificación:

*"Los requerimientos internacionales han sido de especial relevancia en este expediente porque el contribuyente no ha declarado su domicilio en España a las entidades pagadoras de modo que estas no han facilitado a la Hacienda pública española dato alguno del señor Jose María . La reconstrucción de su renta y patrimonio ha tenido que llevarse a cabo mediante el examen y análisis de la prensa de los años que se investigan y a partir de ahí se han cursado los requerimientos de*

*información necesarios para la determinación de las bases y cuotas del obligado tributario. El representante del señor Jose María solo ha aportado la documentación que ha considerado que podría sustentar su planificada residencia en Suiza.*

*Se realizaron requerimientos de información a Bélgica e Italia. Se puso de manifiesto esta circunstancia al obligado en la diligencia nº4 y se le comunicó que constituía periodo de interrupción justificado hasta su contestación, sin que dicho plazo pudiera exceder de 12 meses.*

*El requerimiento a Italia fue remitido el 02/07/2010. El de Bélgica el 06/04/2010.*



*Se realizó un nuevo requerimiento internacional a Honda, Japón, que fue remitido el 19/01/2011 y contestado por Honda el 26/10/2011.*

*Dado que el periodo de interrupción por este motivo no puede exceder en su conjunto de 12 meses, la interrupción del plazo finaliza el 01/07/2011."*

1.5. Pues bien, es consolidada la Jurisprudencia del TS -entre ellas la de 12 julio 2017, rec casación 1564/2016 ( ECLI:ES:TS:2023:3574)- que hay que huir de criterios de automatismo y proceder a analizar las situaciones concurrentes en el caso en concreto. Estamos ante un supuesto de complejidad evidente como es tratar de recomponer la renta obtenida por el hoy actor, deportista de ámbito internacional, en el ejercicio 2006 mediante la petición de información a lugares en los que a través de la prensa se había podido conocer que había desarrollado actividad deportiva. Ello no impedía a la Inspección seguir con la actividad inspectora con respecto a otras rentas obtenidas en España o en otros lugares y a otros bienes que hubieran de considerarse. Y es que entender que durante la petición de tales informaciones la Inspección debía paralizar su actividad y estar a la espera de los resultados supondría desconocer el art. 102.4 RGGI, además de exigir una paralización contraria a todo signo de eficacia.

La STS de 26 de enero de 2015, rec casación 2945/2013, no resulta aplicable aquí puesto que, silenciándolo la parte actora en la demanda, parte de un supuesto de fraude de ley, como es que la ampliación de las actuaciones se solicitara tras el transcurso de los 12 meses de duración del procedimiento inspector.

En el presente caso, se produce inicialmente una negativa a la aportación de documentación por considerarse no residente en el Estado Español y, por tanto, la carencia de información sobre la obtención de renta potencialmente gravable por el hoy actor, que durante el ejercicio 2006 solo había participado en 3 carreras en España. Por ello, el requerimiento de información a autoridades de terceros países Unión y no Unión Europea se mostraba necesaria, siendo que no se requería una paralización a la espera de las respuestas por cuanto podía desarrollarse actividad investigadora relevante en España.

Por todo ello y siendo que manifiestamente el plazo quedó interrumpido por petición de información a otros Estados a partir del 2 de julio de 2010, no procedía entender que, retornadas las actuaciones de la vía penal, el plazo para su finalización fuera 6 meses (por ser el real inferior a tal). El periodo máximo de suspensión por requerimientos a terceros Estados era de 12 meses según el art. 102 RGGI. Y aún tomando el 6/4/2010 o el posterior de junio, en todo caso el 15/6/2011 con la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal el procedimiento quedó suspendido.

Al no ser relevante, puesto que el plazo es bastante mayor al de 6 meses, no procede la valoración de las diligencias no imputables a la Administración por no aportación de documentación (15 días desde el 29/6/2010 a 14/7/2010).

Se desestima este motivo relativo a la prescripción de la acción para liquidar el IRNR 2006 por exceso del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

1.6 En cuanto a la alegada "falta de diligencia de la inspección" .Ciertamente es peregrina la alegación aquí expuesta por la actora ya que devalúa el trámite de audiencia efectuado con ocasión de la reanudación de las actuaciones tras la vía penal. Defiende que debieron adaptarse las actuaciones a la vía penal, pero ni concreta qué actuaciones hubieran debido practicarse ni tampoco qué resultado hubieran debido tener. Estamos ante un argumento carente de soporte de forma que este Tribunal pueda valorar esa pretendida falta de diligencia.

1.7 Sobre la falta de comunicación de la petición de información a Bélgica e Italia en fecha de 2/7/2010. Ciertamente, el hecho de que el obligado tributario tenga conocimiento en todo momento de las incidencias, prácticas, requerimientos y peticiones que se realicen forma parte de todo un haz de derechos que conlleva estar sometido a un procedimiento administrativo. Estamos ante una garantía y, como tal, no puede quedarse en lo meramente formal o superficial. Pero ante tal tesitura, la parte debe señalar qué incidencia pueda haber producido tal situación anterior en el desarrollo de su estrategia procesal siendo que desde la diligencia núm. 2 del presente procedimiento la propia parte actora señaló que no iba a aportar más documentación por no considerarse residente fiscal en España. Se advirtió a la Administración de que toda la actuación inspectora se iba a desarrollar sin aportar ninguna información y documentación. Por tanto, el prisma o perspectiva de relación entre ambas se iba a desdibujar totalmente puesto que no se iba producir una colaboración presidida por la buena fe entre la Administración y el administrado.

Por ello, y sin desconocer, en absoluto, los derechos del administrado de todos aquellos avatares del procedimiento en el que es parte, tal falta de conocimiento inmediato de las peticiones a Bélgica e Italia desde su curso, no puede tener el efecto de nulidad radical y ni siquiera de anulabilidad por no haberle causado indefensión, que ni siquiera menciona en la demanda.

## 2. Sobre la desviación de poder en que se dice incurrir a la resolución del TEARC.

2.1. Este motivo desarrolla una suerte de queja y crítica airada del devenir de la vía administrativa pero que no incluye más que consideraciones subjetivas y desprovistas de motivación jurídica que pueda este Tribunal revisar al amparo de la función que es llamado a realizar. El hoy actor, o era residente en España o no lo era y lo era en Suiza. Por ello, ventilada y decidida esta cuestión en la vía penal, por las rentas obtenidas en España debía tributar por obligación real por razón del IRNR y así se inició el procedimiento de inspección.

Así las cosas, si en la vía penal la única cuestión a dilucidar era la residencia fiscal del hoy actor, una vez determinada la misma, lo que procedía era adecuar la tributación correspondiente a tal declaración, pero ya en sede de IRNR y en el ejercicio 2006, concepto tributario por el que ya constaba iniciada la regularización.

2.2 Por todo lo anterior, procede desestimar este motivo bajo el entendimiento que aquí no podemos hablar de "desviación de poder" tal y como conocemos ampliamente como el uso de potestades para fines distintos a los previstos legalmente, aunque pudiera ser legítimos, que tampoco es el caso ni se alegan.

## 3. Sobre la determinación de la base imponible del IRNR 2006.

3.1. Se discute exclusivamente las rentas obtenidas en la carrera del Gran Premio de Cataluña de MotoGP en 2006. Pues bien, consta que el hoy actor sí estaba inscrito para participar en el Gran Premio de Cataluña de MotoGP en 2006, celebrado en el Circuito de Montmeló, pero no llegó a disputar la carrera debido a un accidente. Durante la salida de la prueba, José María sufrió una colisión múltiple que le provocó una fractura de clavícula y una amnesia temporal transitoria, lo que lo obligó a retirarse antes de que comenzara la carrera. Como consecuencia, no tomó la salida oficial y fue registrado como DNS (Did Not Start) en los resultados. Así que, aunque formaba parte del evento y estaba en la parrilla como piloto del equipo Ducati Marlboro, no participó en la carrera propiamente dicha debido al accidente sufrido en Montmeló. Entender lo contrario significaría llevar al absurdo de someter a tributación por un evento que no se materializó en la parte esencial del mismo. Y, además, que es notoriamente conocido y aceptado por las partes.

Cabe, por tanto, concluir que es improcedente la liquidación y la sanción derivada de la inclusión del rendimiento de la actividad económica en el IRNR 2006 del hoy actor y este punto debe estimarse y ser anulado tanto en la resolución del TEARC como en las actuaciones de base.

3.2. Sobre el chalet en Esplugues de Llobregat. Imputación de rentas por la titularidad efectiva del mismo a favor del hoy actor.

Pues bien, desde el folio 13 al 18 del acuerdo de liquidación se ofrece extenso argumentario sobre la real titularidad del inmueble de autos y de su disfrute sin pago de renta por la que en aquel entonces era su novia, y luego su mujer, quien, sin pagar renta alguna, procedió a solicitar auxilio para el disfrute como vivienda de ese inmueble a su novio, el cual procedió a realizar la operativa para convertirlo en vivienda habitual de ella. Ciertamente la sentencia penal del JP num. 19, confirmada por la AP Barcelona consideran que desde el 2000 al 2007 no era residente fiscal en España, pero ello no es óbice para considerar que la vivienda era de titularidad del hoy actor y para el disfrute de su más cercano entorno, como así se hizo y no se prueba lo contrario. Todas estas conclusiones no suponen un ejercicio abusivo o extralimitado de las potestades de calificación, sino que son fruto de los indicios que han sido obtenidos tanto de la vía penal como también en la administrativa inspectora.

Cabe remarcar que tanto el TEAC en su resolución de 18/9/2010 como la sentencia de esta Sala de 27/4/2021, tienen por acreditada la titularidad del hoy actor sobre la base de toda la extensa estrategia desarrollada para la adquisición y puesta en condiciones de habitabilidad de la misma a través de sociedades que eran instrumentales del hoy actor. Se debe reseñar el pago de la reserva para su adquisición, el destino para la que era su novia en aquel momento quien declara que no abona renta alguna por él, por lo que está claro que estaba bajo la titularidad y disposición del hoy actor.

Por ello, remitiéndonos al acuerdo de liquidación y sin ánimo de reproducir aquí los extensos razonamientos consignados en el mismo, procede desestimar este motivo.

## CUARTO.- Decisión de la Sala (II). Sobre la sanción.

### 1. Sobre la vulneración del principio "ne bis in idem" en su vertiente material y procesal.

La sentencia en la jurisdicción penal, tantas veces citada del JP num. 19 ha resultado absoluta, y confirmada por la APB, a pesar de que la actora no lo considere así, y, el procedimiento de inspección estaba suspendido en aplicación de lo previsto en el art. 180.1 LGT.

La parte actora equipara la absolución del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública al hecho de que no se le pueda sancionar por la concurrencia de una infracción por incumplimiento de la tributación



por IRNR, cuestión que es totalmente distinta por tener distinto fundamento. La vía penal preeminente tenía un fundamento, que era la posible residencia fiscal en España y verificada, como hecho probado, que no la tuvo, la tributación debía ajustarse al IRNR. No se elimina o cierra la posibilidad de que la Administración sancione por otro fundamento. No cabe cuestionar que los hechos declarados probados en la sentencia penal no se hayan respetado por la Administración Tributaria, sino que se ha partido de los mismos.

En este punto debemos atender a la STS de 27 de julio de 2023, rec casación 6723/2021, que señala la doctrina aplicable al presente caso:

" ...

*Esta conclusión no puede ser compartida con carácter general. Como se ha declarado en reiterada doctrina jurisprudencial, entre otras las SSTS de 15 de abril de 2021 (rec. cas. 1382/2020); de 14 de mayo de 2021 (rec. cas. 1119/2020); y de 9 de diciembre de 2022 (rec. cas. 4278/2021), entre otras, sobre la interpretación del art. 180.1 LGT, se puede sentar, como punto de partida que la articulación en el ordenamiento jurídico español de la responsabilidad penal por delito fiscal y la responsabilidad por infracciones tributarias, basada en la preferencia de la jurisdicción penal, con suspensión del procedimiento administrativo, y en la vinculación positiva del procedimiento sancionador respecto a los hechos probados en la jurisdicción penal, se configura un sistema respetuoso con las exigencias del principio "non bis in ídem" procesal. La dimensión procedimental del principio de prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos, no opera con la misma intensidad cuando se trata de dos procedimientos en el mismo orden, penal o administrativo respectivamente, que cuando se da una heterogeneidad de órdenes. Desde luego que el principio non bis in ídem impide iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa). En otras palabras, una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarla de nuevo.*

*Sin embargo, esta dimensión del principio no actúa con la misma intensidad en los casos en que existe heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprobable con sanciones de otra naturaleza (administrativa).*

...

*Ahora bien, la coordinación entre ambos procedimientos penal y administrativo es un aspecto esencial para garantizar la salvaguarda del principio non bis in ídem, que en un plano abstracto se garantiza en nuestro ordenamiento jurídico mediante la suspensión del procedimiento administrativo y la obligación de respetar los hechos probados en sede penal. Pero la compatibilidad del sistema con la garantía del principio non bis in ídem puede verse afectada en situaciones concretas en que se produce una coordinación deficiente entre jurisdicción penal y actuación administrativa. Así ocurre cuando la razón de la suspensión del procedimiento administrativo no existió en realidad, porque desde el principio del propio procedimiento penal no existía responsabilidad penal exigible, de manera que las medidas de articulación entre ambos procedimientos, penal y administrativo, la suspensión del procedimiento administrativo y el efecto de interrupción del plazo de prescripción, en este caso de la responsabilidad por infracción tributaria, quiebran en sus presupuestos.*

*Desde la perspectiva procesal del principio non bis in ídem, no cabe separar el aspecto formal del material, esto es, se paraliza el procedimiento administrativo y se sigue sólo el procedimiento penal en tanto que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de delito. Dicho de otra forma, de no poder ser constitutiva de delito no cabe remisión alguna y, en su caso, de hacerse la remisión carece de virtualidad alguna para que se produzcan los efectos que se prevén normativamente, como es, claro está, la interrupción de la prescripción. Así lo ha entendido este Tribunal como se desprende de los términos de la sentencia de 30 de octubre de 2014 (rec. cas. 740/2013), y se ha reiterado en la sentencia de 28 de febrero de 2017 (rec. cas. 413/2016), en la que se analizó la estrecha relación entre principio de non bis in ídem y prescripción en orden a garantizar la seguridad jurídica pues, como allí se dijo "[...] el instituto de la prescripción tributaria también encuentra su fundamento en la seguridad jurídica, evitando que situaciones jurídicas, que pueden conllevar efectos gravosos para el contribuyente, queden abiertas indefinidamente, sacrificando principios de justicia contributiva en aras de procurar la necesaria certidumbre. Las causas de interrupción de la prescripción, en tanto inciden negativamente sobre el principio de seguridad jurídica, evitando la prescripción y dando lugar a la permanencia de situaciones jurídicas que se alargan en el tiempo creando incertidumbres, además de venir tasadas legalmente deben ser serias y reales con virtualidad suficiente para enervar la inactividad desencadenante de la prescripción, sin que sea suficiente que se adopten formalmente sino que deben poseer sustancialidad adecuada y suficiente al efecto [...]"*



*Lo anterior supone que cuando la Administración Tributaria no estuviera habilitada para paralizar las actuaciones porque con certeza no había delito, de paralizarse efectivamente dicha actuación sin habilitación suficiente carecería de virtualidad alguna para interrumpir el plazo de prescripción, pues para que se produzcan las consecuencias jurídicas que prevén las normas, no basta con la mera remisión del expediente a la autoridad judicial, sino que es necesario que efectivamente pueda conculcarse el principio non bis in idem de no remitirse, esto es, que real y seriamente pueda apreciarse, al menos tendencial o potencialmente, las identidades de sujeto, hecho y fundamento en la conducta ilícita, para que se produzcan los efectos que previene la norma."*

De esta forma, no cabe entender que se ha vulnerado el principio non bis in idem procesal y material a la vista que la única cuestión que se ventilaba en aquel era el relativo a la residencia fiscal en España en el IRPF e IP de 2006 discutido. Tampoco los hechos probados realizan declaración alguna relativa a la vivienda sita en Esplugues sino a la tributación por su renta mundial o real -bienes sitos en España-.

Se impone, por tanto, la desestimación de este motivo, atendiendo a la jurisprudencia emanada por el TS.

## **2. Sobre la exigida concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad. Prueba de indicios suficiente para sancionar si los indicios conducen a tener por acreditada la conducta.**

2.1. Debemos partir de la idea de que la Administración, por exigencias del derecho constitucional a la presunción de inocencia, debe en el ejercicio de su potestad sancionadora acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, tanto el objetivo como el subjetivo - la culpabilidad del infractor -.

Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia tiene plena aplicación en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, y 45/1997, de 11 de marzo), lo que garantiza "el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad" (STC 212/1990, de 20 de diciembre), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, 14/1997, de 28 de enero, 209/1999, de 29 de noviembre, y 33/2000, de 14 de febrero).

La culpabilidad no puede basarse en generalidades, tampoco puede realizarse por exclusión, es decir, por la afirmación de que su conducta es culpable porque no existe una interpretación razonable o porque no se aprecia una causa de exclusión de la culpabilidad; en definitiva, la culpabilidad ha de justificarse en relación con el caso concreto y refiriéndose a él.

Admitir otra postura equivaldría a aceptar la responsabilidad por el mero resultado, una responsabilidad objetiva proscrita por nuestro ordenamiento jurídico pues, constatada la comisión de una conducta que pudiera incardinarse en un tipo infractor, la consecuencia automática sería la imposición de la sanción, olvidando que la infracción exige la concurrencia de un elemento subjetivo y que sobre ello recae la obligación de la Administración de exponer las razones que le llevan a considerar punible esta conducta.

No es el sancionado a quien corresponde acreditar su inocencia sino al órgano sancionador probar la culpabilidad de aquél, la cual no puede deducirse por una simple relación de hechos sin una individualización al caso concreto.

El Tribunal Supremo es categórico en esta exigencia y en las consecuencias de la falta de motivación. Así, en la sentencia de 15 de enero de 2009 expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004 ), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [ SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B ); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [ Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992 ), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002 ) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su



posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

Especialmente ilustrativa resulta la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2013, recurso 2661/2012, en la que se resume la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cuestión:

*"En estas sentencias se recoge en síntesis la siguiente doctrina: a) que la carga de la prueba y de la motivación corresponde a la Administración, b) que el acuerdo sancionador debe justificar específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, c) que la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, d) que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión, e) que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, f) que en aquellos casos en que la Administración no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque éste no ha explicado en que interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando de ese modo las exigencias del principio de presunción de inocencia, g) que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de responsabilidad, h) que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas por los Tribunales Económicos Administrativos, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria".*

El artículo 178 de la LGT, relativa los principios de la potestad sancionadora dispone que serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

Según el artículo 183.1 de la misma, son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley. Por tanto, el grado de culpabilidad debe aparecer reseñado y explicado.

2.2. En los estrictos términos en los que en la demanda se ataca la insuficiencia de motivación para enervar el principio de presunción de inocencia cabe centrarnos en este punto.

En primer lugar, cuestiona, el actor en demanda que la prueba indiciaria pueda servir para sancionarse en el acuerdo sancionador, y emplearse no ya a los efectos de liquidar, sino también a los de sancionar. Tesis que no cabe aceptar, pues la prueba indiciaria es tan idónea como la directa para sancionar, allí donde la primera parte de premisas ciertas y el juicio inferencial es lógico y razonable. Al respecto, y sin ánimo exhaustivo, pues abundan en tal sentido, sentencia de esta Sala y Sección, de fecha 14 de enero de 2021 (rec. 397/2016; ECLI: ES:TSJCAT:2021:1585), a tenor de cuyo FJº 10º:

*"DÉCIMO. Añade la recurrente que no cabe sancionar en los supuestos en que la regularización se fundamenta en presunciones. Sobre el particular, mantiene aquélla que es inobjetable que la regularización practicada se basa en una prueba de presunciones, y que se bien en aquella sede cabe extraer una conclusión a partir de ciertos indicios y presunciones, el mismo ejercicio no resulta admisible en el ámbito del derecho sancionador, por ser más garantista, exigiéndose en suma una prueba plena de hechos en él.*

*La interesada y (de nuevo) maximalista posición de la recurrente no se sostiene, por cuanto no ya en el ámbito del derecho sancionador administrativo, sino en el del mismo derecho penal, la prueba indiciaria, basada en la prueba plena de los hechos base o premisa, y apoyada en un juicio lógico inferencial que parte racionalmente de ellos para alcanzar la correspondiente conclusión (apreciación de responsabilidad en la comisión de la conducta infractora) es plenamente capaz de sustentar el juicio responsabilidad (en cualquiera de ambas sedes), y, con él, la imposición de sanción, al haberse enervado en debido modo la presunción de inocencia (o de no responsabilidad administrativa). Así, esta misma Sala y Sección, en sentencia de fecha 21 de septiembre de 2020 (rec. 629/2019), razona (FFJJº 7º y 8º) en los siguientes términos:*

*"SÉPTIMO: Sobre la prueba de indicios.*

*El empleo de la prueba indiciaria requiere unas condiciones específicas para que pueda ser tenida como actividad probatoria, conforme al reiterada jurisprudencia. Así, a partir de determinados hechos o datos base, se permite deducir racionalmente la realidad del hecho consecuencia, siendo preciso que a) los indicios estén plenamente acreditados y que además sean plurales, o excepcionalmente sea único pero de una singular potencia acreditativa, sean concomitantes al hecho que se trata de probar y estén interrelacionados, cuando sean varios, reforzándose entre sí; y b) que a partir de esos indicios se deduzca el hecho consecuencia como juicio*



de inferencia razonable, es decir, que no solamente no sea arbitrario, absurdo o infundado, sino que responda plenamente a las reglas de la lógica y la experiencia, de manera que de los hechos base acreditados fluya, como conclusión natural, el dato precisado de demostración, existiendo entre ambos un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

(...)

OCTAVO: Decisión de la Sala.

A la vista de lo anterior, hemos de concluir que sí concurren suficientes indicios plenamente probados, y no estamos simples y débiles conjeturas que no puedan desvirtuar la presunción de inocencia. Los indicios constatados por la Inspección son múltiples, concordantes entre ellos y llevan a la conclusión de que efectivamente concurren los expresados requisitos de la prueba de presunciones, habida cuenta los hechos y circunstancias que han quedado reseñados, por lo que hemos de compartir con la Inspección y el TEARC que la prueba recopilada por la Inspección acredita los hechos constitutivos de infracción. (...)"

Pues bien, en el acuerdo sancionador al respecto se señala como fundamento de la concurrencia de elemento subjetivo de la culpabilidad:

«En el presente caso se aprecia que la conducta del obligado tributario fue dolosa. Con carácter previo destacar que el señor Jose María ha mostrado ser un gran conocedor de la normativa tributaria, ya que ingresó las cuotas correspondientes a las rentas derivadas de unos contratos de arrendamiento, elaborados con detalle, así como a la ganancia patrimonial de la venta de una de las viviendas de las que dispuso desde 2001. Igualmente supo cómo colocar a nombre de terceros, mediante una concatenación de contratos societarios y mercantiles, el inmueble adquirido en Esplugues de Llobregat.

Asentado lo anterior, para cada uno de los tipos de renta no declarados se dan las siguientes circunstancias relacionadas con la culpabilidad del obligado tributario, necesaria para la imposición de sanciones:

- Falta de ingreso por la ausencia de declaración de los rendimientos de su actividad deportiva: el señor Jose María disputó tres carreras en España en el ejercicio 2006, siendo este un hecho del que no cabe interpretación alguna. Tampoco es susceptible de interpretación la norma del Convenio firmado entre el reino de España y Suiza que establece que las rentas obtenidas por los deportistas pueden someterse a imposición en el estado en que actúen. No cabe duda sobre los términos expuestos, como tampoco cabe duda alguna sobre el significado y la interpretación del artículo 13 de la ley del IRNR cuando establece lo que son rentas obtenidas en territorio español, concretamente las de artistas o deportistas: las que derivan, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas. De manera que en ningún caso se podría alegar el lugar donde se firma el contrato, la nacionalidad de la otra parte contratante, las leyes de sumisión del contrato o la localidad en la que se encuentra la sucursal bancaria en la que se realiza el ingreso del montante recibido por la participación en el campeonato bajo una determinada escudería. Pese a lo anterior, y considerándose el propio obligado tributario no residente en territorio español, eludió la normativa precitada y no autoliquidó importe alguno derivado de las carreras disputadas en territorio español a efectos del IRNR.

- Falta de ingreso por la ausencia de declaración de los rendimientos de los inmuebles: una vez que el juez de lo Penal 19 de Barcelona asume la veracidad de los contratos de arrendamiento celebrados entre el señor Jose María y su chófer, así como entre aquél y su asesor fiscal, solo cabe confirmar la obligación de presentar la declaración correspondiente en sede del IRNR, hecho que tuvo lugar en relación con el arrendamiento del inmueble de Gerona, pero no así con el inmueble localizado en Sant Joan Despí. Así, el obligado tributario pese a tener conocimiento, como no puede ser de otra forma, de la existencia del arrendamiento, así como de su obligación de declararlo a efectos del IRNR (nótese a estos efectos que sí autoliquidó el arrendamiento correspondiente a otro inmueble), no incluyó las rentas derivadas del arrendamiento de Sant Joan Despí en sus autoliquidaciones del IRNR, debiendo necesariamente dicha conducta obedecer a la voluntad de minorar su carga tributaria.

- Falta de ingreso por la ausencia de declaración de las rentas inmobiliarias imputadas: con relación a la obligación de declarar este tipo de rentas, su redacción es clara tanto en el Convenio firmado con Suiza como en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En el primero, el artículo 6 establece con claridad que las rentas procedentes de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes estén situados. Y en la segunda norma mencionada, el artículo 13.h) dice que las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas. Por tanto, no cabe duda alguna sobre dicha obligación, habiendo mostrado el obligado tributario una clara voluntad de incumplir sus obligaciones en relación con la imputación de rentas inmobiliarias correspondiente al inmueble de Sant Joan Despí. De otra parte, con relación a la cuota derivada de la renta del chalet de Agapito, en Esplugues de Llobregat, la actuación del señor Jose María cobra especial gravedad por la



planificación, desarrollo y ejecución de una serie de hitos con la finalidad de ocultar al fisco español la propiedad sobre esa vivienda. Así el señor Jose María :

- Ordenó que el importe que había satisfecho al constructor como paga y señal para la compra de la vivienda le fuera devuelto al mismo después de decidir que convenía a sus intereses que la compra se hiciera mediante una sociedad que ocultara su presencia en la operación. - El señor Jose María ordenó que se transfiriera desde su cuenta bancaria en Suiza el importe necesario para la adquisición de la vivienda, si bien, para ello tuvo que realizar sucesivas transferencias (de sus cuentas a las de ALICE INVESTMENT y de esta, matriz de NEVIS, a esta última) hasta llegar al vendedor.

- El señor Jose María tuvo necesariamente que firmar los documentos precisos (fiducias) para, sin que trascendiera a terceros, obtener la titularidad última, tanto de las sociedades intermedias como del activo que adquirió formalmente NEVIS.

- El señor Jose María acordó que se concertara un contrato de arrendamiento de la vivienda donde figuraba como arrendataria la que entonces era su novia, la señora Estela, figurando una renta mensual, cuyos recibos se aportaron en el curso de las actuaciones y habiendo declarado la supuesta arrendataria que no pagó renta alguna.

Los actos descritos no pueden llevarse a cabo por descuido, sino que precisan de consciencia y voluntad en su realización, esto es, conllevan la existencia de dolo en su actuación.

Como consecuencia de todo lo descrito se ha producido un considerable beneficio fiscal para el sujeto pasivo, que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. Por ello, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de dolosa, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, pues, el obligado tributario, como profesional, debe de conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, no pudiéndose apreciar buena fe en la conducta del obligado tributario en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad, y todo ello tendente a la elusión del pago del impuesto sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la Ley 58/2003 . "

De esta forma, no podemos sino entender que la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad consta expresamente referido en el acuerdo consignando todo el iter desarrollado para no tributar en España por rentas obtenidas aquí. Si bien deberán detraerse de la base de la sanción las rentas referidas a la carrera de Valencia que no celebró y que reconoció el TEARC, ni tampoco la del GP Moto GP de Cataluña que tampoco celebró. Existe motivación suficiente expresiva de la intencionalidad mostrada por el actor en el desarrollo de tal estrategia.

### **2.3 Sobre la ocultación. Definición legal contenida en el art. 184.2 LGT . Falta de concreción en la demanda respecto a la no concurrencia del porcentaje fijado en la norma.**

Dispone el art. 184.2 LGT:

" A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento."

Adicionalmente, según el artículo 4 del RGRST:

"1. Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor".

La concreción del cálculo de la incidencia de la ocultación se realiza en el artículo 10.2 y 3 RGRST. Estamos, por tanto, ante un cálculo legal respecto a la deuda tributaria no ingresada. Y el acuerdo sancionador señala al respecto:

"En el presente caso se aprecia ocultación en relación con la no autoliquidación de los rendimientos de la actividad económica, rendimientos derivados del arrendamiento de un inmueble localizado en territorio español efectivamente percibidos, así como de rentas derivadas de imputaciones inmobiliarias. Esto es, se aprecia



*ocultación en la totalidad de ajustes positivos practicados por la Inspección, resultando así el porcentaje de ocultación calculado de acuerdo con lo dispuesto en el art. 10 RGST del 100%." (folio 30/37 acuerdo sancionador)*

Pues bien, en el presente caso, deberá excluirse de la base de la sanción las rentas obtenidas por la carrera de Valencia y la de Cataluña y, si aún así alcanza los porcentajes señalados en el art. 10.2 y 3 RGRST, estaremos ante un supuesto de ocultación a la vista que la Inspección ha determinado que la deuda tributaria no declarada supone, legalmente la concurrencia de una circunstancia calificativa de la infracción atribuida. De no alcanzarse el porcentaje previsto en la norma, está claro que no cabría apreciar la existencia de esta circunstancia. Pero la actora no realiza explicación alguna al respecto ya no sólo de la carrera de Valencia sino tampoco de la de Cataluña que también se discute y ante esta tesitura este argumento debe decaer.

#### **ULTIMO.- Sobre las costas procesales.**

Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, al estimarse parcialmente el recurso no procede la imposición de las costas.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

#### **FALLAMOS:**

**ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso-administrativo número **2146/2023 (Sección 926/2023-F)** interpuesto por **D. Jose María**, contra la resolución de 12 de julio de 2023 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se acuerda estimar parcialmente las reclamaciones arriba referenciadas, en la parte subsistente atacada en este recurso. Se anula la resolución del TEARC en relación a la determinación de la base imponible y a la carrera celebrada en el GP de Cataluña en 2006, que da lugar a la anulación de esta parte así como en la liquidación y sanción de que trae causa. Con desestimación de todo lo demás. Sin costas.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

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

Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de [sejudicial.gencat.cat](http://sejudicial.gencat.cat)

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

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

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

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

En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.



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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ