

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071928

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGIÓN DE MURCIA

Sentencia 615/2018, de 24 de septiembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 195/2017

SUMARIO:**IRNR. Contribuyente. Residencia habitual. Permanencia más de 183 días en territorio español.**

Entiende la Sala con arreglo a las circunstancias acreditadas y la prueba documental aportada por el actor que su residencia fiscal durante el ejercicio estuvo en Tailandia, aunque estuviera en España más de 183 días y solo 144 en aquel país, en el que vivía desde hacía años, desde que contrajo matrimonio con su esposa tailandesa y con la hija de ambos y continuaba residiendo en el momento de formular las reclamaciones. Aporta para acreditarlo además del libro de familia, una certificación de la embajada española en Tailandia y otras emitidas por las autoridades tailandesas, de los años 2008- 2017. Asimismo, acredita que sí estuvo en España en el año 2010 más de 183 días fue por circunstancias esporádicas como entienden las autoridades tailandesas, consistentes en haber fallecido su madre y en haber seguido un procedimiento de testamentaria y otro de incapacidad de su padre. De hecho, aunque estuviera acompañado por su esposa en España, su hija siguió residiendo en Tailandia ese año durante 270 días. Además, la propia AEAT estimó que Constantino era residente fiscal de Tailandia durante los ejercicios 2008, -2017, y también durante el ejercicio 2010, sin que el cambio de criterio realizado en relación con éste último ejercicio esté suficientemente justificado al basarse en meros indicios que en su conjunto no se consideran suficientes para entender que el actor no tuviera su residencia fiscal en Tailandia:

-poseer inmuebles en España se debe principal y primordialmente que este ha sido su país de residencia hasta el ejercicio 2008, y en él ha realizado sus inversiones y en donde tenía establecida su residencia habitual.

-La cotización al régimen de autónomos de la Seguridad Social y los pagos de una sociedad médica son pagos residuales, sin el ejercicio de actividad económica alguna que los justifique y con una finalidad exclusivamente sanitaria.

-la adquisición de vehículos, en concreto, una motocicleta de segunda mano, tampoco justifica que España sea «su centro de interés vital», ya que ésta estuvo causada por la necesidad de tener un medio de transporte ágil y económico durante el periodo de tiempo que estuvo en España con ocasión de fallecimiento e incapacidad de sus respectivos progenitores.

-en cuanto a la titularidad de cuentas bancarias, fondos de inversión, percepción de dividendos y venta de acciones, alega el actor sin que exponga nada en contrario la Administración, que la titularidad de una cuenta bancaria de títulos extranjeros en custodia en un 98%, por si misma no determina que «su centro de interés vital» esté en España, debiendo ponerse de manifiesto que todos los fondos de inversión, acciones y dividendos percibidos, salvo uno y por importe de 50.000€, poseídos por el sujeto pasivo, son extranjeros. A tal efecto acompaña aporta la información fiscal emitida por un Banco suizo del ejercicio 2010, donde consta el detalle de los fondos de inversión poseídos, los dividendos percibidos y las transmisiones realizadas.

-finalmente, el consumo eléctrico de la que fue su vivienda habitual viene justificado precisamente por el tiempo en el que el sujeto pasivo estuvo en España con ocasión del fallecimiento de su madre, de la impugnación de su testamento y el procedimiento de incapacidad de su padre.

A mayor abundamiento, debe señalarse que, frente a lo afirmado por la AEAT, su pasaporte no acredita que permaneciera en España más de 183 días durante el año 2010, sino que estuvo en Tailandia 114 días, no pudiendo presumirse que todo el tiempo que estuvo en la Unión Europea fuera en España, teniendo en cuenta que el actor era titular de una vivienda en Suecia, vivienda cuya existencia era conocida por la Administración al constar en las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio que presentó ante la misma cuando era residente fiscal en España, y siendo en ese país donde reside su otra hija.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 105 y 108.
Convenio de 14 de octubre de 1997 (Convenio con Tailandia), art. 4.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 9.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

PONENTE:

Don Abel Ángel Sáez Doménech.

Magistrados:

Don ABEL ANGEL SAEZ DOMENECH
Don LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA
Don ASCENSION MARTIN SANCHEZ

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00615/2018

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: UP3

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5, 3ª PLANTA -DIR3:J00008051

N.I.G: 30030 33 3 2017 0000323

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000195 /2017 /

Sobre: HACIENDA ESTATAL

De D./ña. Constantino

ABOGADO MARIA PATRICIA ORTEGA LETE

PROCURADOR D./Dª. HORTENSIA SEVILLA FLORES

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO DE LA REGION DE MURCIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

RECURSO núm. 195/2017

SENTENCIA núm. 615/2018

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

Compuesta por

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

D^a. Leonor Alonso Díaz Marta

D^a. Ascensión Martín Sánchez

Magistradas

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

S E N T E N C I A nº. 615/18

En Murcia, a veinticuatro de septiembre de dos mil dieciocho.

En el recurso contencioso administrativo nº. 195/17, tramitado por las normas ordinarias, en cuantía de 14.486,14 euros y referido a: Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Parte demandante: D. Constantino, representado por la Procuradora D^a. Hortensia Sevilla Flores y defendido por la Abogada D^a. María Patricia Ortega Lete.

Parte demandada: La Administración del Estado, representada y dirigida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado: Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 28 de diciembre de 2016 desestimatoria de la reclamación económico- administrativa nº. NUM000 interpuesta contra el acuerdo que desestima el recurso de reposición dictado por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de la AEAT de Murcia con nº. de referencia 2014GRC29960065T RGE030948872014, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no residentes (en adelante IRNR), ejercicio 2010, por el que se confirma la denegación de una solicitud de devolución por una cuantía de 14.486,14 euros y contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia dictado en la misma fecha 28 de diciembre de 2016, que desestima la reclamaciones económico- administrativas acumuladas NUM001 y NUM002, interpuestas contra los acuerdos del mismo órgano de gestión que desestiman el recurso de reposición con número de referencia 2014GRC29960065T RGE030948872014, girado por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no residentes, ejercicio 2010, por el que se confirma la denegación de una solicitud de devolución por una cuantía de 1.835,61 euros.

Pretensión deducida en la demanda: Que se anulen los actos administrativos recurridos, declarando que durante el ejercicio fiscal 2010, D. Constantino no era residente en España, siendo procedente la tributación de las rentas obtenidas en dicho ejercicio por el concepto Impuesto sobre la Renta de No Residentes; con condena en costas a la Administración.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. Don Abel Ángel Sáez Doménech, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 27 de marzo de 2017. Admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

Segundo.

La parte demandada ha solicitado la desestimación de la demanda por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

Tercero.

Ha habido recibimiento del proceso a prueba, con el resultado que consta en autos y cuya valoración se hará en los fundamentos jurídicos de la presente resolución.

Cuarto.

Evacuado el trámite de conclusiones se declararon concluidas las actuaciones dejándolas pendientes de señalamiento para votación y fallo; señalamiento que se ha realizado para el día 14 de septiembre de 2018.

II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Interpone el actor el presente recurso contencioso- administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 28 de diciembre de 2016 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº. NUM000 interpuesta contra el acuerdo que desestima el recurso de reposición dictado por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de la AEAT de Murcia con nº. de referencia 2014GRC29960065T RGE030948872014, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no residentes (en adelante IRNR), ejercicio 2010, por el que se confirma la denegación de una solicitud de devolución por una cuantía de 14.486,14 euros y contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia dictado en la misma fecha 28 de diciembre de 2016, que desestima la reclamaciones económico- administrativas acumuladas NUM001 y NUM002, interpuestas contra los acuerdos del mismo órgano de gestión que desestiman el recurso de reposición con número de referencia 2014GRC29960065T RGE030948872014, girado por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no residentes, ejercicio 2010, por el que se confirma la denegación de una solicitud de devolución por una cuantía de 1.835,61 euros.

Considera el órgano de gestión que la base imponible y los ingresos y retenciones declaradas son incorrectos de acuerdo con lo establecido en los arts. 24, 30 y 31 del Texto Refundido de La Ley que regula el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, desestimando la devolución solicitada teniendo en cuenta que el contribuyente había residido en el ejercicio 2010 en España país en el que presentó la correspondiente declaración del IRPF y no en Tailandia.

El TEARM fundamenta la desestimación de dichas reclamaciones señalando que el artículo 108 de la LGT , al regular las presunciones en materia tributaria, dispone que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario .

En este caso concreto consta en el expediente la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF) por el mismo periodo que el IRNR. De igual forma, consta un Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones, correspondiente al IRNR de 2010, en el que se indica que el reclamante solicitó rectificar dichas autoliquidaciones por considerar que ya se había presentado el modelo

correspondiente al IRPF. En dicho acto se menciona que los datos de que dispone la Administración y tras comprobar la veracidad de las pruebas y documentos apartados por el contribuyente, se confirma que hay declaraciones presentadas por No Residentes correspondientes al ejercicio 2010 que no deberían haberse realizado, ya que la Administración en escrito notificado el 22 de enero de 2014 considera al contribuyente Residente en España y obligado, por tanto, a la presentación de la Declaración de Renta de las Personas Físicas, modelo 100. Por todo lo anterior se acuerda estimar totalmente las solicitudes presentadas .

Así mismo, figura en el expediente la devolución de las declaraciones correspondientes al IRNR del año 2010.

En relación a la cuestión controvertida, la devolución de los 14.486.14 euros. Estas declaraciones han sido anuladas y a su vez en la autoliquidación por el IRPF presentada se incluyen los 14.486,14 euros de retenciones, por lo que, además, sería duplicar la compensación de las retenciones o en su caso la devolución de las mismas. Por tanto, al no haber desvirtuado el reclamante el error en la presentación de la autoliquidación del IRPF, junto con su solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IRNR, que fueron objeto de estimación y devolución, concluyen que no procede estimar las alegaciones y confirmar los actos impugnados.

Por tanto, al no haber desvirtuado el reclamante el error en la presentación de la autoliquidación del IRPF, junto con su solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IRNR, que fueron objeto de estimación y devolución, concluyen que no procede estimar las alegaciones y conformar los actos impugnados."

Fundamenta la actora su pretensión en los siguientes argumentos:

PRIMERO. DE LA RESIDENCIA DE Constantino DESDE EL AÑO 2007 HASTA HOY.

Con fecha 2 de julio de 2007 Constantino, nacional español, trasladó su residencia habitual a Tailandia, donde estableció su vivienda permanente junto con su esposa, natural y residente de dicho país, y una de sus hijas, Adela.

A efectos acreditativos, se acompaña como Documento nº 1, copia del certificado emitido por la Embajada de España en Tailandia y como Documento nº 2 copia del Libro de familia, donde constan las circunstancias indicadas.

La residencia fiscal de Constantino se encuentra en Tailandia desde el año 2008 hasta la fecha, ininterrumpidamente, como queda acreditado fehacientemente con los certificados de residencia fiscal, emitidos por las autoridades Tailandesas, de los años 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, que se acompañan como Documentos nº 3 a nº 12.

SEGUNDO. DE LOS PERIODOS DE ESTANCIA EN TAILANDIA DESDE EL TRASLADO DE SU RESIDENCIA A DICHO PAÍS.

Según los pasaportes de Constantino que se acompañan como Documentos nº 13 y 14, sus días de estancia en Tailandia, en la Unión Europea y en otros países fueron, desde el año 2008 hasta el 2012, los siguientes:

PAISES 2008 2009 2010 2011 2012

Tailandia 253 255 114 255 198

Unión Europea 108 104 250 9 165

Otros países 4 6 1 14 2

Totales 365 365 365 365 365

Con fecha 22 de marzo de 2010 falleció la madre del recurrente.

Como consecuencia dicho fallecimiento, la promoción de un juicio de testamentaría y el inicio de un proceso judicial de incapacitación de su padre, durante el año 2010, la estancia de Constantino en Tailandia se redujo a 114 días del año natural.

Se acompaña como Documento nº 15 copia del certificado de defunción de la madre del recurrente y como Documento nº 16 Sentencia de declaración de incapacidad de su padre, y como Documento nº 17, Auto de admisión a trámite de la demanda de procedimiento de testamentaria interpuesta por el recurrente.

Ello no obstante, las autoridades fiscales Tailandesas consideraron sus ausencias de aquel país como esporádicas, y en cumplimiento de la normativa supranacional para evitar la doble Imposición y la prevención de la evasión fiscal entre el Gobierno del Reino de Tailandia y el Gobierno del Reino de España, emitieron certificado de residencia fiscal en Tailandia para el año de 2010, ya referido como Documento nº 5.

Por consiguiente, tanto por la permanencia durante los ejercicios fiscales de 2008 y 2009, como por la permanencia en los ejercicios fiscales de 2011 y 2012, la residencia de Constantino siempre estuvo en Tailandia, existiendo una ausencia esporádica de dicho país, por motivos tan excepcionales como los expuestos.

TERCERO. DE LAS AUTOLIQUIDACIONES PRESENTADAS POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) Y DE LA POSTERIOR SUSTITUCIÓN POR AUTOLIQUIDACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR).

Dentro del plazo reglamentario, mi mandante declaró las rentas obtenidas durante los ejercicios 2008 a 2012, ambos inclusive, mediante autoliquidación Modelo 100, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Se acompaña copia de dichas autoliquidaciones, como Documentos nº 18 a nº 21

Advertido el error, presentó autoliquidación por esos mismos ejercicios, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), sin establecimiento permanente, Modelo 210, por tener su residencia en Tailandia durante esos ejercicios. Se acompaña copia de dichas autoliquidaciones del IRNR, como Documentos nº 22 a nº 26.

CUARTO. DE LA ACEPTACIÓN POR LA A.E.A.T. DE LA NO RESIDENCIA EN ESPAÑA DEL RECURRENTE DURANTE LOS EJERCICIOS FISCALES 2008, 2009, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 Y 2017.

En contestación a las autoliquidaciones del IRNR de los ejercicios 2008 a 2012, la AEAT estimó correcta la tributación por ese concepto tributario de los ejercicios 2008, 2009, 2011, 2012, acordando las devoluciones pertinentes. Se acompaña copia de las resoluciones acreditativas, como Documentos nº 27, 28 y 29.

QUINTO. DE LA ACEPTACIÓN POR LA A.E.A.T. DE LA NO RESIDENCIA EN ESPAÑA DEL RECURRENTE DURANTE EL EJERCICIO 2010.

Respecto al ejercicio 2010, la AEAT admitió la no residencia de mi mandante en España durante el ejercicio 2010 con ocasión de la comprobación de una de las declaraciones del IRNR.

Así, se comprueba en el expediente administrativo que, con relación a dicho concepto y período, con fecha 28-02-2013, el Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Murcia de la AEAT inició procedimiento de Verificación de datos con ref. NUM003, mediante Requerimiento de la siguiente documentación:

- El justificante de la retención o ingreso a cuenta
- El certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del país de residencia.
- Certificación de la entidad bancaria sobre la cuenta a la que debe realizarse la transferencia de la devolución.

Con fecha 16-08-2013, se acordó la terminación del procedimiento de verificación de datos sin haber lugar a regularización, acordándose la devolución, mediante Comunicación de fecha 20-08-2013, con referencia 2010DEV21096440002K, por importe de 457,22 euros.

Dicha resolución es firme. Se acompaña copia de los acuerdos de inicio, terminación y devolución indicados, como Documentos nº 30 a nº 32 (Vid. ídem Elementos nº 15, nº 16 y nº 17, respectivamente, 3.1.3.6, 3.1.3.7 y 3.1.3.8, del índice del expediente administrativo).

Por lo tanto, la AEAT estimó que Constantino era residente fiscal de Tailandia durante los ejercicios 2008, 2009, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, y también durante el ejercicio 2010.

SEXTO. DEL INJUSTIFICADO CAMBIO DE CRITERIO DE LA A.E.A.T. ATRIBUYENDO LA CONDICIÓN DE RESIDENTE ESPAÑOL AL RECURRENTE RESPECTO DE OTRAS AUTOLIQUIDACIONES DEL I.R.N.R. DEL EJERCICIO 2010.

Con fecha 21-03-2014 se emitieron sendas Propuestas de liquidación provisional del IRNR de 2010, con referencias NUM004 y NUM005, acordando no haber lugar a la devolución de 14.486,14 euros y 1.835,61 euros, por estimar que "el contribuyente en el ejercicio 2010 fue residente en España, presentando declaración del IRPF" (elementos nº 31 y 32, respectivamente, 3.1.3.22 y 3.1.3.23, del índice de expediente administrativo).

Con fecha 23-07-2014 se emitieron sendas Liquidaciones provisionales del IRNR -2010, con referencias NUM004 y NUM005, acordando no haber lugar a la devolución de 14.486,14 euros y 1.835,61 euros, por estimar que "el contribuyente en el ejercicio 2010 fue residente en España, presentando declaración del IRPF." (Elementos nº 60 y 61, respectivamente, 3.1.3.51 y 3.1.3.52, del índice de expediente administrativo).

Con fecha 29-08-2014, mi mandante formuló Recurso de Reposición contra dichas liquidaciones, interesando la conformidad a derecho de la declaración por el IRNR, y la solicitud de devolución del importe solicitado a devolver en dichas declaraciones del IRNR. Se acompaña copia sellada de dichos recursos, como Documentos nº 33 y 34.

Casi un año después, mediante Acuerdo de 17-07-2015 de desestimaron los Recursos de reposición interpuestos (Elementos nº 70 y 71, 3.1.3.61 y 3.1.3.62, respectivamente, del índice del expediente administrativo).

Contra los dichos acuerdos desestimatorios se formularon sendas Reclamaciones Económico - administrativas, que fueron tramitadas bajo los procedimientos NUM001 y NUM000. Se acompaña copia de las Reclamaciones interpuestas, como Documentos nº 35 y nº 36.

Con fecha 28-12-2016 el Tribunal Económico-administrativo desestimó ambas reclamaciones, con la motivación antes referida, mediante las resoluciones antes indicadas objeto del presente recurso contencioso administrativo.

SÉPTIMO. La cuestión a dilucidar en la presente Litis es si D. Constantino en el ejercicio fiscal de 2010 era residente fiscal en España y, por ende, era sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas (IRPF) o, por el contrario, era residente fiscal en Tailandia y, por ende, sujeto pasivo del Impuestos sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

La residencia fiscal es una cuestión de hecho, sin que se pueda variar de a interés ni del sujeto pasivo, ni de la Administración.

Es por ello que la afirmación que se contiene en los actos administrativos recurridos de que el recurrente es residente porque ha presentado autoliquidación IRPF está vacía de cualquier fundamento jurídico, porque supondría dejar al arbitrio del sujeto pasivo un elemento tan importante de la obligación tributaria, como es el propio impuesto a declarar, el IRPF o el IRNR.

El Derecho tributario es un derecho público y, por tanto, indisponible.

Por tanto, ninguno de los elementos de la obligación tributaria y, menos aún, el impuesto que el contribuyente deba soportar, depende de la voluntad de las partes, sino de las normas por las que se regula el nacimiento de una u otra obligación.

Dicho de otro modo, la residencia fiscal no es una cuestión declarativa que dependa de la declaración del sujeto pasivo, sino que es una cuestión de hecho regulada por normas supranacionales como son los Convenios Internacionales para evitar la doble Imposición.

Tal y como se puso de manifiesto en el trámite administrativo previo, el Sr. Constantino era reside en Tailandia desde que contrajo matrimonio en dicho país, el día 02- 07-2007, y así quedó acreditado ante la oficina de Gestión Tributaria por el certificado emitido por la Embajada de España en Tailandia y el Libro de Familia, acompañados al expediente en su tramitación.

Como consecuencia del fallecimiento de su madre, sucedido el 20 de marzo de 2010 y el procedimiento judicial de incapacidad de su padre, el contribuyente se vio obligado a ausentarse esporádicamente de Tailandia durante parte del año 2010, desplazándose a España durante el tiempo necesario para realizar los actos y gestiones inherentes a aquellas circunstancias.

Tales ausencias del país de residencia fiscal del Sr. Constantino, Tailandia, esporádicas y justificadas por las mencionadas circunstancias determinadas y puntuales, no hicieron variar la residencia habitual del contribuyente, ni su residencia fiscal, tal y como se acredita con el Certificado de Residencia Fiscal expedido por el Gobierno del Reino de Tailandia que, debidamente traducido por la Embajada de España en Tailandia, se aporta con este escrito, junto con los certificados acreditativos de esa misma residencia hasta el último ejercicio fiscal devengado, 2017.

El Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno del Reino de Tailandia a fin de evitar la Doble Imposición y de Prevenir la Evasión y el Fraude Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo, hecho en Madrid el 14 de octubre de 1997 (BOE 09/10/1998.), que para facilidad del Tribunal se acompaña como Documento nº 37, en su artículo 4 dispone:

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga."

Por su parte, el artículo 9, apartado 1, letra a) de la 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 (BOE de 29 de noviembre), establece lo siguiente:

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

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, SALVO QUE EL CONTRIBUYENTE ACREDITE SU RESIDENCIA FISCAL EN OTRO PAIS. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

El Certificado de Residencia Fiscal expedido por el Gobierno del Reino de Tailandia, aportado, acredita que el recurrente tiene su residencia en otro país con el que existe suscrito CDI, Tailandia, por lo que, de conformidad con el artículo 9.1.a) LIRPF, la declaración del IRNR, realizada por D. Constantino es ajustada a Derecho y procedente.

Así es puesto de manifiesto por la Consulta Vinculante emitida por la Dirección General de Tributos de fecha 23 de febrero de 2000, que a continuación se transcribe, en la que a sensu contrario, debe interpretarse las ausencias del Sr. Constantino de Tailandia, como esporádicas:

Nº. CONSULTA 0320-00

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA SALIDA 23/02/2000

Ley 40/1998, Arts. 9, 31, 36; Ley 19/1991, Art. 8

DESCRIPCION Los consultantes, en la actualidad residentes en Nicaragua, pretenden trasladar su residencia fiscal a España durante 1999, siendo previsible que durante el mismo no estén en España durante más de 183 días, debido a que para gestionar el trasvase de sus intereses económicos realizaran diversos viajes al extranjero.

Consecuencia del traslado de la residencia a España, tienen previsto vender el inmueble que constituía su residencia habitual en Nicaragua. Por otra parte, se señala que el inmueble sito en Managua sufrió considerables daños como consecuencia del huracán Mitch, estimándose los mismos en el 70 por 100.

Al mismo tiempo, los consultantes son propietarios, al 100 por 100, de diversas sociedades residentes en países de la Unión Europea.

CUESTION -Se resumen en la contestación- CONTESTACION 1a.- Si pueden considerarse residentes en España en 1999.

El artículo 9.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10 de diciembre), regula la residencia habitual en territorio español, en los siguientes términos:

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

a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

Como se observa, en la letra a) del apartado 1 del artículo 9 de la Ley del Impuesto, la condición de residente en territorio español viene determinada por la permanencia en el mismo durante más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural. Para la determinación o cálculo de ese período de permanencia en España se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente demuestre o acredite su residencia fiscal en otro país.

NORMATIVA

En la consulta, se señala que su intención es trasladar a España la residencia, parece ser, con efectos desde el 1 de enero de 1999, pero que, debido a las circunstancias del traslado de todos los elementos del patrimonio, empresarial y personal, es muy posible que no se esté en España más de ciento ochenta y tres días, por lo que surge la duda de si se considerarían residentes fiscales en España.

En concreto, la cuestión se centra en determinar si la duración de los viajes desde España al extranjero para gestionar los citados traslados han de considerarse como tiempo de ausencia, es decir, que se tiene en cuenta en el cómputo del plazo de ciento ochenta y tres días, o si, por el contrario, no cabe conceptuar dichos viajes como ausencias temporales o esporádicas al no existir una previa residencia en España.

De los antecedentes de los que dispone este Centro Directivo se deduce que los viajes al extranjero se realizarán, en su mayor parte, desde España, país al que se trasladaron los consultantes a principios de 1999 con la intención de convertirse en residentes fiscales. En consecuencia, esos viajes posteriores al extranjero deben computarse como períodos de ausencia temporal, lo que conlleva que, si el período de tiempo transcurrido desde el primer día de la nueva residencia en territorio español hasta la finalización del período impositivo es superior a ciento ochenta y tres días, y no se acredita la residencia fiscal en otro país, los consultantes tendrán la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 1999.

Por otra parte, parece desprenderse de la consulta que el cónyuge e hijos menores del consultante permanecerán de forma continuada en España durante 1999. Por tanto, serán considerados residentes fiscales en España y podrán dar lugar a la presunción recogida en el último párrafo del artículo 9.1 de la Ley 40/1998, antes transcritos. 2a.- Si pueden acogerse a la exención por reinversión en el caso de enajenación del inmueble que constituía su residencia habitual en Nicaragua, y efectos en su imposición personal de los daños ocasionados por el huracán Mitch en el inmueble.

El artículo 36.1 de la Ley del Impuesto, regula la exención por reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual, en los siguientes términos:

"1. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida."

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 39 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 10 de febrero), remitiéndose, a los efectos de calificar la vivienda como habitual, al artículo 51 del Reglamento del Impuesto, que dispone lo siguiente:

"1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas. 2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras. No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias: Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo. Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese. (...)."

Si la vivienda que se enajena por el consultante, bajo la condición de residente en España, tenía el carácter de vivienda habitual, en los términos antes señalados, la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto con su transmisión podrá acogerse a la exención por reinversión.

En segundo lugar, y en lo referente a los daños ocasionados en el inmueble por el huracán Mitch, y que se estiman en el 70 por 100 del coste de adquisición, hay que tener en cuenta que los mismos tuvieron lugar en un

período impositivo en el que los consultantes eran sujetos pasivos por obligación real (en los términos señalados en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente hasta el 31 de diciembre de 1998), no siendo una renta sujeta al IRPF la eventual disminución de patrimonio que pudiera haberse registrado en la vivienda situada en Nicaragua. 3a.- Si pueden acogerse a la exención prevista en el artículo 8.4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio .

El artículo 4.octavo.dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , y el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, (BOE del 6 de noviembre) determinan los requisitos de las participaciones en entidades para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 6), de tal forma que si se cumplen todos los requisitos exigidos en dichas normas, y siempre y cuando los consultantes sean sujetos pasivos de dicho Impuesto por obligación personal (a estos efectos, el artículo 5 de la Ley 19/1991 , señala que son sujetos pasivos por obligación personal los que tengan su residencia habitual en territorio español, determinándose ésta de acuerdo con la normativa del IRPF), las participaciones en entidades, residentes o no residentes en España, estarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Todo lo cual, con el alcance previsto en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria , según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, comunico a Vd. para su conocimiento.

De lo expuesto se colige, que el Sr. Constantino en el ejercicio 2010, era residente fiscal en Tailandia, país con el que existe CDI, y ello con independencia de que es dicho ejercicio fiscal presentara declaración por el IRPF, y ello porque la residencia fiscal es una cuestión de hecho, no de opción, sin que ni el contribuyente ni tampoco la Administración, puedan a su libre albedrío variar ésta en razón a sus puntuales intereses, en cada ejercicio fiscal.

Máxime cuando consta acreditado que el Sr. Constantino era residente fiscal en Tailandia, tanto en los ejercicios precedentes a 2010, como en los posteriores, hasta el último devengado hasta la fecha, ejercicio 2017, concurriendo en 2010 una circunstancia tan esporádica, excepcional y única como el fallecimiento de una madre - hecho que sólo ocurre una vez en la vida-, o la promoción de un proceso de incapacitación de un padre y los actos inherentes a esos hechos .

De ahí que las autoridades fiscales Tailandesas consideraron las ausencias de aquel país como esporádicas, y emitieran, en cumplimiento del Tratado para evitar la Doble Imposición y la Prevención de la Evasión Fiscal entre el Gobierno del Reino de Tailandia y el Gobierno del Reino de España, certificado de residencia fiscal en Tailandia para el año de 2010.

El Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Tailandia, es una norma de rango superior a la Ley del IRPF, por lo que aquél es de aplicación prioritaria sobre ésta.

Y dicha norma, con la finalidad de dirimir los casos en los que ambos países consideran a una persona residente en ambos estados, el art. 4, párrafo 2º del Convenio establece la solución, establece al efecto:

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

A la vista del texto transcrito, en primer lugar, se dirime la cuestión por la existencia de una vivienda permanente a su disposición, vivienda que el sujeto pasivo dispone en ambos países. Y, en caso de que disponga de vivienda permanente en ambos países se estará al país en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas.

El referido inciso se refiere en primer lugar a las relaciones "personales" dándole a éstas prioridad sobre las relaciones "económicas", sin embargo, el acto administrativo recurrido se centra en las segundas, obviando las relaciones personales.

Las relaciones "personales más estrechas" de Constantino, no se encuentran en España, sino en Tailandia ya que en aquel país es el de nacimiento y residencia de su esposa Elvira, y también es el país de residencia de su hija Adela, quien en el ejercicio fiscal de 2010 permaneció en Tailandia durante 270 días, y donde continúa residiendo, según el siguiente desglose:

Página Pasaporte Llegada Tailandia Salida Tailandia Días
P19: 31-mar-10 28-abr-10 28

P19: 28-abr-10 25-may-10 27
P21: 11-feb-10 21-feb-10 10
P21: 2-nov-10 31 -dic-10 39
P23: 27-may-10 24-ago-10 89
P26: 30-ago-10 15-nov-10 77
Total días 270

A efectos de adveración se acompaña como Documento nº 38 copia del pasaporte de Adela.

Por su parte, los motivos alegados por la Oficina gestora para establecer la residencia del sujeto pasivo en España, no acreditan que el "centro de "intereses vitales" de Constantino, a que se refiere el Convenio suscrito entre ambos países, radique en España, por las siguientes razones:

1. Porque el hecho de poseer inmuebles en España, se debe principal y primordialmente que este ha sido su país de residencia hasta el ejercicio 2008, y en él ha realizado sus inversiones y en donde tenía establecida su residencia habitual. La especial naturaleza de los bienes inmuebles hace imposible su traslado a otro país, lo que unido a la inexistente liquidez del mercado español haya hecho imposible su desinversión. Pero en ningún éstos son "su centro de interés vital"

2. La cotización al régimen de autónomos de la seguridad social al igual que los pagos de sanitas, tampoco justifican que España sea "su centro de interés vital", ya que son pagos residuales sin el ejercicio de actividad económica alguna que los justifique y con una finalidad exclusivamente sanitaria.

3. La adquisición de vehículos, en concreto, una motocicleta de segunda mano, tampoco justifica que España sea "su centro de interés vital", ya que ésta estuvo causada por la necesidad de tener un medio de transporte ágil y económico durante el periodo de tiempo que estuvo en España con ocasión de fallecimiento e incapacidad de sus respectivos progenitores.

4. En cuanto a la titularidad de cuentas bancarias, fondos de inversión, percepción de dividendos y venta de acciones, es de poner de manifiesto la titularidad de una cuenta bancaria de títulos extranjeros en custodia en un 98%, por si misma no determina que "su centro de interés vital" esté en España, siendo de poner de manifiesto que todos los fondos de inversión, acciones y dividendos percibidos, salvo Abengoa, poseídos por el sujeto pasivo son extranjeros, es decir, a excepción de Abengoa por importe de 50.000€, no se existen ninguna otra cantidad invertida en empresa, ni fondo de inversión español.

A tal efecto se acompaña como Documento nº 39, Información fiscal emitida por Credit Suisse del ejercicio 2010, donde consta el detalle de los fondos de inversión poseídos, los dividendos percibidos y las transmisiones realizadas.

5. Porque el consumo eléctrico de la que fue su vivienda habitual viene justificado precisamente por el tiempo en el que el sujeto pasivo estuvo en España con ocasión del fallecimiento de su madre, de la impugnación de su testamento y el procedimiento de incapacitación de su padre.

Y a mayor abundamiento, debe puntualizarse que, frente a lo afirmado por la AEAT, el pasaporte de Constantino no acredita que permaneciera en España más de 183 días durante el año 2010, sino que estuvo en Tailandia 114 días , no pudiendo presumirse que todo el tiempo que estuvo en la Unión Europea fuera en España, siendo que el sujeto pasivo es titular de una vivienda en Suecia, conocida por esa Administración al constar en las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio que presentó ante esa Administración cuando era residente fiscal en España, y siendo en ese país donde reside su hija Estibaliz.

En consecuencia, podemos concluir que en atención a lo dispuesto en el art. 4 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre el Reino de España y el reino de Tailandia, Constantino debe ser considerado residente fiscal en Tailandia, sin que dicha condición sea disponible ni por él, en las autoliquidaciones ni escritos presentados, ni tampoco por la Administración.

Por su parte la Administración demandada se opone a la demanda remitiéndose a los argumentos contenidos en la resolución impugnada. Dice en concreto que el objeto de la presente Litis las resoluciones de fecha 28 de diciembre de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, desestimatorias de las reclamaciones nº NUM000, nº NUM001 y acumulado NUM002, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) del ejercicio 2010.

Se alza la actora contra dichas resoluciones por entender que sí ha lugar a la devolución solicitada habida cuenta que el contribuyente no fue residente en España en el año 2010 pese a lo sostenido por la AEAT.

Alega que era residente en Tailandia. Por ello, considera que le corresponde tributar por el IRNR y en consecuencia, la devolución del importe solicitado.

La cuestión a dilucidar estriba en si el actor, en el ejercicio fiscal 2010, era residente fiscal en España y por ende, sujeto pasivo del IRPF o, por el contrario, era residente fiscal en Tailandia y, en consecuencia sujeto pasivo del IRNR. Por tanto, nos encontramos ante una cuestión de prueba.

Pues bien, el art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece las reglas sobre la carga de la prueba en el ámbito tributario, trasunto en esta materia del art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Según el precepto indicado, apartado primero, "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Interpretando esta disposición, el Tribunal Supremo ha declarado que el citado es un "precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración", de manera que es a la Inspección de los Tributos a la que corresponde probar "los hechos en que descansa la liquidación impugnada", "sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos", "convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos" [Sentencia de 18 de febrero de 2000 (RJ 2000, 2792); pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de 15 de febrero de 2003 (RJ 2003, 2713); de 5 de julio de 2007 (RJ 2007, 6625); de 26 de octubre de 2007 (RJ 2007, 728); de 12 de noviembre de 2008 (RJ 2008, 7885)].

En este sentido, el Tribunal Supremo ha señalado que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general. En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas". Tratándose -ha dicho- "de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc." [Sentencia de 23 de enero de 2008 (RJ 2008, 1119), Sentencia de 16 de octubre de 2008 (RJ 2009, 1553)].

En aplicación de lo anterior, el Alto Tribunal considera que, en virtud del art. 114 de la Ley 230/1963 o del vigente art. 105 de la Ley 58/2003, corresponde al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 9310); de 9 de octubre de 2008 (RJ 2008, 7773); de 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920). Asimismo, deberá probar la concurrencia de los beneficios fiscales que le pudieran resultar aplicables, tales como supuestos de no sujeción, exenciones o bonificaciones.

Por tanto, en este supuesto, corresponde al actor probar la residencia fiscal en Tailandia en el ejercicio 2010.

Así las cosas, la prueba aportada por la actora en esta sede es una reiteración de la valorada por el órgano gestor sin que la misma pueda desvirtuar el hecho de que durante el ejercicio 2010 su residencia fiscal estuvo en España. Y ello porque:

1.- De conformidad con la motivación del acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación por el concepto del IRPF correspondiente al ejercicio 2010. "El pasaporte aportado acredita que ha residido en España más de 183 días en 2010, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 4 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Tailandia, a efectos de determinar la residencia, hay que destacar que el recurrente dispone de vivienda habitual en España con elevados consumos de energía, lo que unido a la valoración de la fuerte relación económica que tiene con España, reflejada en la propiedad de viviendas, la percepción de arrendamientos, la titularidad de cuentas bancarias, la cotización al régimen de autónomos de la

Seguridad Social, la titularidad de fondos de inversión, la adquisición de vehículos, los pagos a Sanitas, la percepción de dividendos y la venta de acciones, nos permite concluir que es residente en España, sin que su estancia en Tailandia durante 59 días en 2010 y el certificado emitido por las autoridades Tailandesas desvirtúen la convicción de que es residente en territorio español con fuertes vínculos económicos, por lo que se desestima la solicitud de rectificación formulada. En consecuencia, se procederá de oficio a la devolución de la cantidad ingresada por el contribuyente en concepto de Impuesto de la Renta de No Residentes, al quedar acreditada su residencia fiscal en España".

Si el pasaporte, como sostiene el actor en su escrito de demanda, solo acredita que durante ese año estuvo en Tailandia 114 días, sin que pueda presumirse que todo el tiempo que estuvo en la Unión Europea fuera en España, por haber estado en Suecia, a él corresponde acreditar dicho extremo, siendo la conclusión obtenida por la AEAT, de que la residencia fiscal estaba en España, de conformidad con los indicios apuntados, lógica y razonable, máxime teniendo en cuenta la falta de prueba en contrario.

2.- Por su parte, la motivación de la resolución por la que se desestima el recurso de reposición formulado contra el acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación por el concepto del IRPF correspondiente al ejercicio 2010 ahonda en dicha afirmación al indicar que, "Los días de residencia en Tailandia indicados en la propuesta han sido fijados teniendo en cuenta los sellos de entrada y salida del país que constan en el pasaporte aportado por el recurrente.

No ha acreditado que disponga de vivienda permanente a su disposición en Tailandia, sólo tenemos constancia del inmueble sito en España, ni ha acreditado que exista una relación económica en Tailandia análoga a la que existe con España. El recurrente ha residido en España, país con el que existen fuertes vínculos económicos, que ni han sido desmentidos ni ha acreditado que existan otros análogos con Tailandia. El recurrente no ha desvirtuado la motivación de la propuesta desestimatoria, motivo por el que se desestima la solicitud de rectificación".

Ello unido a que la vivienda en Tailandia, que dice estar a su disposición, es propiedad de su esposa y que la afirmación realizada, en vía administrativa, de que mantiene en Tailandia su centro de intereses vitales, por residir en dicho país su esposa y su hija decae al comprobar que en el ejercicio 2010, la esposa del recurrente, Elvira, con NIF NUM006, presentó declaración del IRPF, ya que figuraba como residencia en España, no permiten entender desvirtuada la presunción de veracidad de los actos impugnados ni acreditada la residencia fiscal en Tailandia como se aduce de contrario por lo que los actos recurridos han de ser confirmados.

Segundo.

La cuestión a dilucidar estriba en si el actor, en el ejercicio fiscal 2010, era residente fiscal en España y por ende, sujeto pasivo del IRPF o, por el contrario, era residente fiscal en Tailandia y, en consecuencia sujeto pasivo del IRNR. Por tanto, nos encontramos ante una cuestión de prueba.

El Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno del Reino de Tailandia a fin de evitar la Doble Imposición y de Prevenir la Evasión y el Fraude Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo, hecho en Madrid el 14 de octubre de 1997 (BOE 09/10/1998), en su artículo 4 dispone:

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga."

Por su parte, el artículo 9, apartado 1, letra a) de la 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 (BOE de 29 de noviembre), establece lo siguiente:

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

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, SALVO QUE EL CONTRIBUYENTE ACREDITE SU RESIDENCIA FISCAL EN OTRO PAIS. En el supuesto de países o territorios

considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

La cuestión por tanto radica en determinar si el contribuyente ha acreditado pese a haber estado en España el año 2010 más de 183 días que su residencia fiscal radicaba en otro país, en este caso Tailandia.

Pues bien, el art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece las reglas sobre la carga de la prueba en el ámbito tributario, trasunto en esta materia del art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Según el precepto indicado, apartado primero, " En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Es evidente por tanto que la carga de la prueba la tenía el actor.

Procede en consecuencia examinar las pruebas aportadas por el recurrente y también las circunstancias concurrentes e indicios tenidos en cuenta por la Administración para decidir si efectivamente la ausencia durante el año 2010 del actor de Tailandia se debió a circunstancias esporádicas como alega en la demanda, manteniendo su residencia fiscal en ése país o por el contrario como sostiene la Administración su residencia fiscal durante dicho ejercicio estuvo ubicada en España al haber permanecido en este país más de 183 días y tener en el mismo su principal centro de intereses económicos (propiedad de inmuebles, alta en la en el régimen de autónomos de la seguridad social, alta en sanitas, titularidad de cuentas corrientes y fondos de inversión, alto consumo de energía eléctrica en su vivienda de España etc...).

Pues bien, entiende la Sala con arreglo a las circunstancias acreditadas y la prueba documental aportada por el actor que su residencia fiscal durante dicho ejercicio estuvo en Tailandia, aunque estuviera en España más de 183 días y solo 144 en aquel país, en el que vivía desde el año 2007 desde que contrajo matrimonio con su esposa tailandesa y con la hija de ambos y continuaba residiendo en el momento de formular las reclamaciones. Aporta para acreditarlo además del libro de familia, una certificación de la embajada española en Tailandia y otras emitidas las autoridades Tailandesas, de los años 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, que acompaña como Documentos nº 3 a nº 12. Entre ellas una emitida por el Gobierno tailandés traducido por la embajada Española referido al ejercicio 2010.

Asimismo, acredita que si estuvo en España en el año 2010 más de 183 días fue por circunstancias esporádicas como entienden las autoridades tailandesas, consistentes en haber fallecido su madre y en haber seguido un procedimiento de testamentaria y otro de incapacidad de su padre. De hecho, aunque estuviera acompañado por su esposa en España, su hija siguió residiendo en Tailandia ese año durante 270 días

También hay que tener en cuenta para llegar a tal conclusión que la Administración tributaria al contestar a las autoliquidaciones del IRNR de los ejercicios 2008 a 2012, estimó correcta la tributación por ese concepto tributario (IRNR) de los ejercicios 2008, 2009, 2011, 2012, acordando las devoluciones pertinentes (acompaña copia de las resoluciones acreditativas, como Documentos nº 27, 28 y 29).

Además, con fecha 28-02-2013, el Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Murcia de la AEAT inició procedimiento de Verificación de datos con ref. NUM003, mediante Requerimiento de la siguiente documentación:

- El justificante de la retención o ingreso a cuenta
- El certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del país de residencia.
- Certificación de la entidad bancaria sobre la cuenta a la que debe realizarse la transferencia de la devolución.

Con fecha 16-08-2013, acordó la terminación del referido procedimiento sin hacer regularización alguna, acordando la devolución, mediante Comunicación de fecha 20-08- 2013, con referencia 2010DEV21096440002K, por importe de 457,22 euros (Documentos nº 30 a nº 32 (Vid. ídem Elementos nº 15, nº 16 y nº 17, respectivamente, 3.1.3.6, 3.1.3.7 y 3.1.3.8, del índice del expediente administrativo).

Por lo tanto, la propia AEAT estimó que Constantino era residente fiscal de Tailandia durante los ejercicios 2008, 2009, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, y también durante el ejercicio 2010, sin que el cambio de criterio realizado en relación con éste último ejercicio esté suficientemente justificado al basarse en meros indicios que en su conjunto no se consideran suficientes para entender que el actor no tuviera su residencia fiscal durante el año 2010 en Tailandia como entienden las autoridades de este país.

Por último, procede indicar que los indicios indicados por la Oficina gestora para establecer la residencia del sujeto pasivo en España en 2010, no acreditan que el "centro de "intereses vitales" de Constantino, a que se refiere el Convenio suscrito entre ambos países, radique en España, por las siguientes razones:

1. Porque el hecho de poseer inmuebles en España, se debe principal y primordialmente que este ha sido su país de residencia hasta el ejercicio 2008, y en él ha realizado sus inversiones y en donde tenía establecida su residencia habitual, sin que en ningún éstos sean "su centro de interés vital"

2. La cotización al régimen de autónomos de la seguridad social al igual que los pagos de sanitas, tampoco justifican que España sea "su centro de interés vital", ya que son pagos residuales sin el ejercicio de actividad económica alguna que los justifique y con una finalidad exclusivamente sanitaria.

3. La adquisición de vehículos, en concreto, una motocicleta de segunda mano, tampoco justifica que España sea "su centro de interés vital", ya que ésta estuvo causada por la necesidad de tener un medio de transporte ágil y económico durante el periodo de tiempo que estuvo en España con ocasión de fallecimiento e incapacidad de sus respectivos progenitores.

4. En cuanto a la titularidad de cuentas bancarias, fondos de inversión, percepción de dividendos y venta de acciones, alega el actor sin que exponga nada en contrario la Administración que la titularidad de una cuenta bancaria de títulos extranjeros en custodia en un 98%, por si misma no determina que "su centro de interés vital" esté en España, siendo de poner de manifiesto que todos los fondos de inversión, acciones y dividendos percibidos, salvo Abengoa, poseídos por el sujeto pasivo, son extranjeros, es decir, a excepción de Abengoa por importe de 50.000€, no se existen ninguna otra cantidad invertida en empresa, ni fondo de inversión español. A tal efecto acompaña el actor como Documento nº 39, Información fiscal emitida por Credit Suisse del ejercicio 2010, donde consta el detalle de los fondos de inversión poseídos, los dividendos percibidos y las transmisiones realizadas.

5. Y porque el consumo eléctrico de la que fue su vivienda habitual viene justificado precisamente por el tiempo en el que el sujeto pasivo estuvo en España con ocasión del fallecimiento de su madre, de la impugnación de su testamento y el procedimiento de incapacitación de su padre.

A mayor abundamiento, debe señalarse que, frente a lo afirmado por la AEAT, el pasaporte de Constantino no acredita que permaneciera en España más de 183 días durante el año 2010, sino que estuvo en Tailandia 114 días , no pudiendo presumirse que todo el tiempo que estuvo en la Unión Europea fuera en España, teniendo en cuenta que el actor era titular de una vivienda en Suecia, vivienda cuya existencia era conocida por la Administración al constar en las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio que presentó ante la misma cuando era residente fiscal en España, y siendo en ese país donde reside su hija Estibaliz.

Tercero.

En razón de todo ello procede estimar el recurso contencioso-administrativo formulado, anulando y dejando sin efecto los actos impugnados por no ser conformes a derecho; sin hacer pronunciamiento alguno en materia de costas al existir dudas evidentes en relación con la valoración de la prueba (art. 139 de la Ley Jurisdiccional).

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo nº. 195/17, interpuesto por D. Constantino contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia 28 de diciembre de 2016 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº. NUM000 interpuesta contra el acuerdo que desestima el recurso de reposición dictado por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de la AEAT de Murcia con nº. de referencia 2014GRC29960065T RGE030948872014, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no residentes (en adelante IRNR), ejercicio 2010, por el que se confirma la denegación de una solicitud de devolución por una cuantía de 14.486,14 euros y contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia dictado en la misma fecha 28 de diciembre de 2016, que desestima la reclamaciones económico-administrativas acumuladas NUM001 y NUM002, interpuestas contra los acuerdos del mismo órgano de gestión que desestiman el recurso de reposición con número de referencia 2014GRC29960065T RGE030948872014, girado por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no residentes, ejercicio 2010, por el que se confirma la denegación de una solicitud

de devolución por una cuantía de 1.835,61 euros, anulando y dejando sin efecto dichos actos impugnados por no ser conformes a derecho y reconociendo el derecho del actor a que le sean devueltas las cantidades solicitadas incrementadas con los correspondientes intereses legales de demora; sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el artículo 88 de la citada ley. El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

En el caso previsto en el artículo 86.3 podrá interponerse recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.