

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079490

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 30 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 298/2017

SUMARIO:

IRNR. Determinación de la residencia. Prueba de la Residencia Fiscal. Ausencias esporádicas de un futbolista para participar en un torneo internacional en representación de su selección. En el presente caso, el contribuyente es de nacionalidad argentina, tenía contrato laboral con el FC Barcelona desde el 18 de noviembre de 2010, el cual se extinguió el 4 de agosto de 2011. No obstante, el contribuyente viajó el 31 de mayo a Argentina para jugar en la Copa de América; hecho que se basa en la cesión obligatoria de jugadores para jugar torneos con la selección del país para el que tiene derecho a jugar debido a su nacionalidad. La Administración consideró el traslado del jugador a Argentina como esporádico, normal y hasta obligatorio, según el artículo 1.4 y el anexo 1 del Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores de la FIFA. A juicio de la Sala, el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida [Vid., STS de 06 de marzo de 2018, recurso n.º 929/2017 (NFJ079489)]. En el caso concreto, no está acreditada la voluntad del contribuyente de no regresar a España después de celebrar la Copa América, pues lo relevante es que el contribuyente tenía el centro de sus intereses económicos en España, dado que estaba vinculado con el FC Barcelona mediante un contrato que se extinguió el 4 de agosto y hasta esa fecha estuvo percibiendo el salario del citado club. El recurrente reconoce que hasta que no finalizó su relación con el FC Barcelona, no pudo firmar un nuevo contrato con otro club. Su traslado a Argentina para jugar la Copa América con su selección no puede considerarse una desvinculación definitiva con el FC Barcelona, sino como una salida temporal en el marco de la cesión obligatoria de jugadores para jugar campeonatos con sus selecciones, en los términos establecidos en el Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores de FIFA. Es cierto que el artículo 9 LIRPF no exige como único medio de prueba el certificado de la autoridad fiscal del Estado correspondiente, pero constituye un medio incontestable y cualificado de probar dicha circunstancia. El interesado no aportó el certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal Argentina (AFIP) ni justificó su imposibilidad de obtenerlo a causa de que la autoridad argentina se hubiera negado a emitirlo. La documentación aportada en sustitución no es suficiente para acreditar esa residencia fiscal en Argentina, pues la misma sólo acreditaría que era contribuyente en dicho país a efectos de algunos impuestos y/o en ejercicios diferentes, pero no que en el ejercicio 2011 lo fuera por obligación personal y por toda su renta mundial.

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 24.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 8 y 9.

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000298 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02057/2017

Demandante: Feliciano

Procurador: FERNANDO RUIZ DE VELASCO DE ERCILLA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a treinta de septiembre de dos mil veinte.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 298/2017, seguido a instancia de D. Feliciano, que comparecen representado por el Procurador D. Fernando Ruiz de Velasco de Ercilla y asistido por Letrado D. Javier Tebas LLanas, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de febrero de 2017 (RG 840/13); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 743.039,41 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación del recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 18 de julio de 2017. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 26 de septiembre de 2017.

Tercero.

No se recibió el juicio a prueba. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 23 de julio de 2020.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Sobre la Resolución recurrida.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2017 (RG 840/13), en relación con el IRNR ejercicio 2011.

Consta en dicha Resolución que el demandante fue jugador del Futbol Club Barcelona según contrato suscrito el 18 de noviembre de 2010. Notificándole el Club, el día 1 de agosto de 2011, la extinción del contrato con efectos de 4 de agosto de 2011.

El debate con la Inspección se centró en determinar si el interesado tenía la condición de contribuyente por el IRPF o en el IRNR. Concluyendo la Inspección que el demandante era contribuyente por IRPF. Practicándose la correspondiente liquidación por IRPF que fue recurrida dando lugar a la Resolución del TEAC de 15 de febrero de 2013 (RG 5901/13), que confirmó la liquidación.

El 2 de julio de 2011, el demandante presentó declaración por el IRNR, que dio como resultado una cantidad a devolver de 743.039,41 €, ya que el tipo impositivo para los no residentes es inferior al del IRPF. El 8 de octubre de 2013 se dictó Resolución, indicando que no procedía la devolución al no haberse acreditado la condición de residente. Dicho Acuerdo tiene como fundamento que por el concepto de IRPF se había dictado liquidación por importe de 1.622.760,30 €.

Lo que hace el TEAC es remitir a lo acordado en su Resolución de 15 de febrero de 2013 (RG 5901/13) y explicar que una vez fijada la condición de residente en territorio español y, por tanto, la corrección de la liquidación practicada en concepto de IRPF, procede desestimar la demanda.

Segundo. *La SAN (4ª) de 20 de noviembre de 2019 (Rec. 175/2017).*

La Resolución del TEAC 15 de febrero de 2013 (RG 5901/13), que confirmó la liquidación practicada en concepto de IRPF es, como reconoce la propia recurrente, esencial, pues obviamente no puede tributarse simultáneamente por IRPF e IRNR.

Pues bien, aquella liquidación fue impugnada en vía contencioso-administrativa dando lugar la SAN (4ª) de 20 de noviembre de 2019 (Rec. 175/2017). El debate analizado y resuelto en dicha sentencia es el mismo, pues se trataba de determinar donde residió el recurrente en el ejercicio objeto de regularización.

Conviene añadir que dicha sentencia fue recurrida en casación y que por Auto de 17 de julio de 2020, el Alto Tribunal declaró terminado el recurso de queja archivando las actuaciones, es decir, que la sentencia es firme.

Sentadas así las cosas y en la medida en que el debate es el mismo, la Sala, por razones de coherencia y seguridad jurídica, máxime cuando el debate es idéntico, debe seguir el criterio sentado por la indicada sentencia que produce un efecto reflejo en el presente proceso. Efecto que es consecuencia del efecto positivo de la cosa juzgada.

Pues bien, en aquella sentencia se razona que el TEAC "comparte el criterio de la Oficina de Gestión y estima que el recurrente tenía la condición de residente fiscal en España en el ejercicio 2011, no habiendo quedado acreditada su residencia fiscal en Argentina en dicho ejercicio.

A estos efectos, señala que son hechos no cuestionados que el contribuyente, de nacionalidad argentina, tenía contrato laboral con el FC Barcelona desde el 18 de noviembre de 2010, el cual se extingue el 4 de agosto de 2011.

Por ello, razona que hasta esa fecha el jugador estaba bajo la disciplina del citado Club, aunque el 31 de mayo viajara a Argentina para jugar el torneo Copa de América; hecho este, cesión de jugadores para jugar torneos con sus selecciones, que debe tratarse como de carácter episódico, normal y hasta obligatorio según el artículo 1.4 y el anexo 1 del Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores de la FIFA. Por lo que dicha ausencia, a efectos del cómputo de 183 días, se consideraría esporádica, salvo que el reclamante acreditara la residencia fiscal en otro país mediante el certificado fiscal justificativo de que se ha adquirido la residencia en otro Estado.

Y tras examinar las pruebas aportadas por el interesado, estima que no acreditan su residencia fiscal en otro país. Tales pruebas son las siguientes:

a).- Pasaporte de D. Feliciano con sello de entrada en Argentina el 31 de mayo de 2011. Manifiesta el interesado que dicha salida se produjo como consecuencia de su incorporación a los entrenamientos para la Copa de América, a celebrar en Argentina entre los días 1 y 24 de julio. Todo ello se produjo con la autorización del Fútbol Club Barcelona, con quien tenía el contrato desde 2010. Una vez conocido que no se iba a continuar en este Club y concluida la Champions en mayo de 2011, Feliciano viajó a Argentina.

b).- Formulario nº 20-28434413-9 de CONSTANCIA DE INSCRIPCIÓN EN EL IMPUESTO DE GANANCIAS DE PERSONAS FÍSICAS a efectos de IVA.

c).- Documento emitido por el Contador Público Dr. Néstor Elizari el 27-09-2012, donde certifica que el Sr. Feliciano ha presentado la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias año 2011 y la Declaración Jurada de Bienes Personales año 2011.

d).- Declaración presentada correspondiente al ejercicio 2011 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (modelo 210).

e).- Documento emitido por el mismo Contador Público Dr. Néstor Elizari el 19 de noviembre de 2011, donde certifica la residencia fiscal en Argentina de D. Feliciano en el año 2011, para ser presentado ante las autoridades de Hacienda de Barcelona, España.

f).- Diversas informaciones periodísticas publicadas en Internet, en relación a los acaecimientos deportivos del recurrente.

Además de los anteriores, presenta inscripción en la AFIP (solicitada en su día) donde consta inscrito desde 2003, cuando presentó su primera declaración. La AFIP es la autoridad fiscal competente en Argentina.

Considera el TEAC que dichos documentos no tienen la fuerza probatoria suficiente respecto de la residencia fiscal, ni los emitidos por el Contador Público Dr. Néstor Elizari donde certifica la residencia fiscal en Argentina de D. Feliciano en el año 2011, ya que el emisor del mismo no tiene el carácter de autoridad fiscal competente; ni el documento expedido por la AFIP: en este caso si es la Autoridad Fiscal Argentina competente para acreditarla, pero en el documento aportado solo se hace constar que está registrado en el Impuesto de Ganancias Personas Físicas, Régimen Trabajador Autónomo en el ejercicio 2003 y en el IVA del ejercicio 2006, nada relativo a su tributación por el ejercicio 2011 que acredite que ha tributado en ese Estado por un impuesto de naturaleza personal por su renta mundial.

Añade que, si bien el jugador solicitó ante la Administración la aplicación de la presunción contenida en el artículo 9 en relación con la residencia habitual del cónyuge e hijos menores dependientes, no obstante, en la liquidación practicada se manifiesta que no se ha acreditado tal circunstancia y que además de los datos que obran en poder de la Administración, consta que el cónyuge e hijos han residido en España en el ejercicio 2011.

Concluye, pues, que si bien el Sr. Feliciano pudiera tener reconocida su residencia administrativa en otro Estado, Argentina, durante el ejercicio 2011, no por ello ha de ser considerado como residente a efectos fiscales en ese Estado, es decir, que estuviera sujeto en el citado ejercicio a tributación en él por obligación personal, esto es, por su renta mundial. Por tanto, dado que hasta el 4 de agosto de 2011, el jugador estaba bajo la disciplina del club al que pertenecía, según documento firmado por las partes - el club y el jugador-, y dada la falta de fuerza probatoria de los documentos aportados por el reclamante, parece evidente que, durante el ejercicio 2011 el jugador residió en España por más de 183 días, y por ello procede declarar su condición de residente fiscal en España y, en consecuencia, contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Razonando la sentencia que:

"El recurrente alega en su demanda que en el ejercicio 2011 no cumplió el requisito contemplado en el apartado a) del artículo 9 de la LIRPF, pues no permaneció en España más de 183 días, ya que se marchó a Argentina el 31 de mayo de 2011 y no regresó. Manifiesta que, una cosa es que el contrato que mantenía con el FC Barcelona estuviera en vigor y otra diferente que permaneciera en territorio español, como exige la norma. Que la fecha de rescisión del contrato el día 4 de agosto de 2011 es anecdótica en el sentido de que con la misma cantidad de indemnización y sueldo se hubiera firmado el 30 de junio de 2011 (fin de temporada 2010-2011) de haber estado en España el Sr. Feliciano; de modo que la nómina de julio fue meramente simbólica porque el contrato estaba en vigor (3.282,83 € brutos o 1.598,84 € netos).

Y que tampoco cumple el requisito recogido en el apartado b) "Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses de forma directa o indirecta". Afirma que era evidente que el FC Barcelona iba a prescindir de sus servicios, pues los fichajes en el mercado de invierno (que se desarrolló en el mes de enero de 2011) ya dejaban en evidencia este hecho y la prensa trató abundantemente el asunto de su posible salida del FC Barcelona y los posibles clubs interesados en su fichaje. Por tanto, al salir de España hacia Argentina con toda su familia, para jugar la Copa de América, era ya evidente que no le quedaba ningún interés económico en España, salvo el cobro de su indemnización por despido, y la misma no debe entenderse que es como consecuencia de la prestación de servicios de 2011, ya que, si solo hubiese tenido contrato de jugador de enero a mayo, no se habría percibido indemnización alguna. Terminada la Copa América, firmó un contrato con el equipo argentino Club Atlético Independiente de Avellaneda por un periodo de tres años, por lo que claramente sus intereses económicos se centraban en Argentina.

Añade que la Ley 35/2006 (LIRPF) no exige la aportación del certificado de residencia fiscal, y que los documentos presentados, tanto la inscripción en la AFIP como el certificado del contador público son suficientes para acreditar su residencia fiscal en Argentina en el ejercicio 2011

..... El artículo 9 Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina:

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

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

La cuestión controvertida en este recurso se centra en determinar si el Sr. Feliciano tenía su residencia fiscal en España en el ejercicio 2011 y por tanto debía tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Al respecto, no se discute que salió de España el 31 de mayo de 2011 hacia Argentina para participar en la Copa América con su selección y ya no regresó a España.

Pero mientras la Administración aprecia que se trató de una ausencia esporádica, puesto que estaba vinculado contractualmente al FC Barcelona hasta el 4 de agosto de 2011, fecha de extinción del contrato; el recurrente afirma que este hecho es irrelevante y que lo determinante es la permanencia física en territorio español.

El Tribunal Supremo ha declarado - si bien ante un supuesto diferente- que en un sistema como el español donde la condición de contribuyente, a los efectos de su imposición personal, viene determinada por la residencia habitual (concepto jurídico, no limitado al ámbito fiscal) descansa en otro, el de la permanencia en territorio español durante más de 183 días durante el año natural (concepto de orden físico o natural), la llamada legal a las ausencias esporádicas tiene un objeto y finalidad bien precisos, los de reforzar la regla principal, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español. No se exige una inamovilidad en el paradero para que se mantenga la permanencia legal por el período mínimo que fija la ley para sustentar la residencia habitual (SSTS de 28 de noviembre de 2017 dictadas, entre otros, en los recursos de casación núms. 807/2017 , 809/2017 , 813/2017 y 815/2917).

Y ha precisado que «El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida" (STS de 6 de marzo de 2018 -rec. 929/2017 - recogiendo el criterio sentado en las anteriores).

Aplicando este criterio - a sensu contrario- a este supuesto, hemos de considerar que la voluntad del contribuyente de no regresar a España después de celebrar la Copa América no es determinante a efectos de acreditar su residencia fiscal. Lo relevante es que entre el 1 de enero y el 4 de agosto de 2011, el Sr. Feliciano tenía el centro de sus intereses económicos en España, dado que estaba vinculado con el FC Barcelona mediante un contrato que no se extinguió hasta el 4 de agosto, como lo demuestra el hecho de que hasta esa fecha estuviera percibiendo el salario del citado club (nómina del mes de julio de 2011, aportada como doc. 2 de la demanda). El propio recurrente reconoce que hasta que no finalizó su relación con el FC Barcelona, no pudo firmar un nuevo contrato con otro club.

Su traslado a Argentina para jugar la Copa América con su selección no puede considerarse como una desvinculación definitiva con el FC Barcelona, sino como una salida temporal en el marco cesión obligatoria de jugadores para jugar campeonatos con sus selecciones, en los términos establecido en el Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores de FIFA (artículo 1.4 y anexo 1).

Por lo que se refiere a la acreditación de la residencia fiscal en otro país, es cierto que el artículo 9 LIRPF no exige como único medio de prueba el certificado de la autoridad fiscal del Estado correspondiente, pero constituye un medio incontestable y cualificado de probar dicha circunstancia.

Como razona la SAN, 2ª de 13 de marzo de 2018 (rec 23/2015), la propia Administración admite otro tipo de pruebas, en algunos casos. En este sentido la Consulta Vinculante V1456/14, de 2 de junio, admite que la rigurosidad en la exigencia del certificado puede matizarse cuando se acredite que un " Estado... deniegue con carácter general la emisión de este tipo de certificado". Y en esta línea de interpretación flexible, entre otras en SAN 2ª de 16 de julio de 2009 (Rec. 157/2007), con cita de otras precedentes, se admitió la posibilidad de aportar pruebas distintas al " certificado de residencia fiscal ", pues constaba que el país de residencia "por ignotas razones, no tuvo a bien emitir " dicho certificado. Se afirma, así, que exigir en estos casos la aportación de la certificación quebraría el principio de proporcionalidad.

En este mismo sentido, el Tribunal Supremo ha dado especial relevancia al certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente, al declarar en Sentencia de 15 de octubre de 2012 (rec. 470/2009) que «Tampoco el certificado del Estado de Florida sobre la residencia de la recurrente durante los ejercicios comprobados aportado a las actuaciones, ni el acta de notoriedad expedida por un Notario de Florida en la que se hace un estudio pormenorizado del pasaporte y se incorporan declaraciones de testigos y otros documentos mercantiles, pueden ser relevantes, al no poder suplir a los certificados de residencia expedidos por la autoridad fiscal competente sobre la permanencia en el territorio y el cumplimiento de las obligaciones fiscales»

Pues bien, el Sr. Feliciano no aportó el certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal Argentina (AFIP) no ha justificado su imposibilidad de hacerlo por que dicha autoridad se hubiera negado a emitirlo. Y se comparte con el TEAC que la documentación aportada en sustitución no es suficiente para acreditar esa residencia fiscal en Argentina, pues la misma sólo acreditaría que era contribuyente en dicho país a efectos de algunos impuestos y/o en ejercicios diferentes, pero no que en el ejercicio 2011 lo fuera por obligación personal y por toda su renta mundial.

En consecuencia, hemos de concluir que era residente fiscal en España en dicho ejercicio y, por tanto, tenía obligación de presentar la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Procede, en consecuencia, desestimar la demanda.

Tercero. *Sobre las costas.*

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Fernando Ruiz de Velasco de Ercilla en nombre y representación de D. Feliciano, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de febrero de 2017 (RG 840/13), la cual confirmamos por ser ajustadas a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA Y GARCIA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

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.