

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081588

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de enero de 2021

Sala 1.^a

R.G. 4760/2019

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. *Dies ad quem del cómputo del plazo de 10 años.* La controversia consiste en determinar si el interesado cumple el requisito de residencia fuera de España durante los diez años anteriores al desplazamiento, necesario para poder optar por aplicar el régimen especial de tributación por el IRNR previsto en el art. 93 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

El TEAR mantiene que, en virtud del art. 14 de la Ley 58/2003 (LGT), procede una interpretación estricta de la expresión «10 años anteriores a su nuevo desplazamiento», por lo que concluye que el interesado ha residido fuera de España entre las fechas 16/06/2005 y 01/08/2014, periodo inferior a los 10 años.

Por el contrario, el interesado sostiene que el primer ejercicio en el que se procede aplicar el régimen es aquel en el que el contribuyente adquiere su residencia fiscal en España, circunstancia que sucede en el ejercicio 2015, debiendo tomarse como fecha final de cómputo del plazo de los 10 años a que se refiere el art. 93 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), el ejercicio 2014.

Pues bien, el precepto contenido en el reiterado art. 93 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), exige para que sea posible su aplicación que «las personas físicas adquieran la residencia fiscal en España» como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, y otorga la opción, en los términos que se establezcan reglamentariamente, «durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes». En consecuencia, para poder ejercitar la opción que dicho régimen concede, es necesario haber incurrido en el presupuesto de hecho que el citado artículo establece, cual es haber adquirido la condición de residente fiscal en España. Lógicamente, si quien tributa no es no residente, carece de sentido la opción, ya que en todo caso su tributación se sujeta a las normas del IRNR, sin necesidad de solicitar el régimen analizado. Por lo tanto, el Tribunal concluye que, al computar los 10 años de no residencia fiscal en España, debe incluirse en dicho plazo el último año en que se tiene la consideración de residente en el extranjero, aunque sea el propio ejercicio en que se ha producido el desplazamiento a nuestro país. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 14, 93, 237 y 239.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 8, 9 y 93.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 113.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la desestimación de la reclamación número ... interpuesta ante el Tribunal Económico-administrativo Regional de Madrid, promovida contra la resolución de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Madrid por la denegación de la expedición del certificado de haber optado por el régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes aplicables a los trabajadores desplazados a territorio español al que hace referencia el Artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 25 de septiembre de 2014, el hoy recurrente, presentó modelo 149 en el que comunicaba a la Administración el ejercicio de la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, regulado en el artículo 93 de la Ley del IRPF.

En dicho modelo declaraba, a efectos de la aplicación de dicho régimen, como fecha de entrada en territorio español el 1 de agosto de 2014, consignando esa misma fecha como fecha de inicio de alta en la actividad que constaba en la Seguridad Social.

Segundo.

En fecha 11 de noviembre de 2014, vista la comunicación, modelo 149, la Dependencia de Gestión Tributaria, sección impatriados, emitió Requerimiento solicitando la "Justificación documental que acredite su residencia fiscal en los últimos diez años. Debe aportar certificados de residencia fiscal de las autoridades fiscales competentes".

En contestación al requerimiento el interesado aporta:

- * Contrato de trabajo en Francia.
- * Certificados de residencia fiscal en Francia de los años 2005 a 2009 ambos incluidos.
- * Contrato de trabajo en Bélgica con efectos y comienzo desde el 1 de enero del año 2010.
- * Acuerdo de resolución del contrato de trabajo en Bélgica con efectos 31 de julio del año 2014.
- * Certificado emitido por la empresa XZ acreditativo de la duración de la relación laboral con dicha empresa: desde el 1 de enero del año 2010 a 31 de julio del año 2014.
- * Formulario de baja en la Oficina de Empleo belga donde consta el tiempo trabajado en Bélgica y la causa de rescisión del contrato de trabajo.
- * Rescisión del contrato de alquiler de la vivienda que constituía su vivienda habitual y la de su familia.
- * Facturas de gas y electricidad abonadas por el consumo realizado durante su estancia en Bélgica.
- * Certificados de baja del padrón del municipio donde residía en Bélgica.

Tercero.

A la vista de la documentación aportada, la oficina gestora dicta propuesta de Resolución denegatoria de la expedición del certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Dicha denegación venía fundamentada en que no se cumplía el requisito previsto en el artículo 113 a) del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que exige: "Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español".

La Administración considera que no aporta certificación que acredite fehacientemente la residencial fiscal en los últimos diez años. Así, únicamente "Aporta certificados de residencia fiscal en Francia de los ejercicios 2005 a 2009, pero del resto de los ejercicios no aporta el correspondiente certificado de residencia fiscal".

Cuarto.

En fecha 13 de mayo de 2015 la Jefa de la Unidad Operativa de Gestión procedió a emitir una resolución denegatoria de la expedición del certificado acreditativo de haber ejercitado la opción por el régimen especial de tributación cuya aplicación se pretendía.

Quinto.

Contra dicha resolución denegatoria interpuso el interesado ante el T.E.A.R de Madrid reclamación económico-administrativa, que fue tramitada con el nº ...

El TEAR, mediante Resolución de fecha 27 de noviembre de 2018, acordó desestimar la reclamación interpuesta. El fallo fue notificado en fecha 24 de febrero de 2019.

Sexto.

Disconforme el interesado con la Resolución del TEAR, en fecha 22 de marzo de 2019 fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis, lo siguiente:

1. Nulidad de la Resolución del TEAR de Madrid impugnada por suponer una extralimitación del órgano de revisión en sus facultades revisoras.

Sostiene que únicamente había sido sometida a debate ante dicho tribunal una cuestión de carácter probatorio, esto es, si se debía considerar probada o no la residencia en Bélgica durante los ejercicios 2010 a 2014, puesto que la residencia en Francia durante los ejercicios 2005 a 2009 ya había sido aceptada por la Administración.

Sin embargo, el TEAR de Madrid introduce un nuevo fundamento, al margen del esgrimido por el órgano administrativo. Mientras que el TEAR considera probada su residencia en Francia y Bélgica procede a discutir el modo en el que se ha de computar el periodo en que el contribuyente tiene que ser residente fuera de España para

cumplir con el requisito previsto en el apartado a) del artículo 93 de la LIRPF, cuando en ningún momento, a lo largo del procedimiento de gestión, se había cuestionado ni discutido este aspecto.

De esta manera considera que ha volcado su argumentación y sus medios de prueba de acuerdo con la delimitación de la controversia realizada por la propia Dependencia Regional de Gestión Tributaria y que trasladar la discusión a otros extremos distintos a los planteados por la Administración y sobre los que ha versado su labor probatoria le coloca en una clara posición de indefensión.

2. Por otra parte, sostiene que, en cualquier caso, resulta procedente la aplicación del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la LIRPF.

En primer lugar, parte de la base de que el TEAR Madrid considera acreditada su "no residencia fiscal" en España durante los años 2005 a 2014, ambos incluidos, cuestión que se discutía en sede gestora.

No obstante, manifiesta su disconformidad con la forma de computar el plazo de 10 años empleada por el TEAR.

Mientras que el TEAR mantiene que ha de aplicarse una interpretación restrictiva de la expresión "10 años anteriores a su nuevo desplazamiento", entendiéndose que el desplazamiento se produce el día que entra en España, lo que determina que el periodo de residencia fuera de España se fije entre las fechas 16/06/2005 y 01/08/2014, periodo inferior a los 10 años, el interesado, por el contrario, sostiene que debe entenderse que el primer ejercicio en el que procede aplicar el régimen especial es aquel en el que el contribuyente adquiere su residencia fiscal en España, y no en el del desplazamiento, lo que implica que el plazo de los 10 años de no residencia fiscal en España deba computarse incluyendo el 2014.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar

* Si el Tribunal Regional de Madrid se extralimitó en sus funciones revisoras.

* Si resulta ajustada a Derecho la resolución del Tribunal Regional que confirmó la denegación al interesado de la expedición del certificado acreditativo del ejercicio de la opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes que había solicitado.

Tercero.

En primer lugar hemos de analizar la posible extralimitación de funciones del TEAR en cuanto órgano revisor.

Anticipa este Tribunal que desestima lo alegado por el interesado siguiendo al efecto lo dispuesto en los artículos 237. "Extensión de la revisión en vía económico-administrativa" y 239. "Resolución" de la LGT 58/2003, así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Señalan tales artículos, en lo que aquí interesa, lo siguiente :

"Artículo 237. Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.

1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones".

"Artículo 239. Resolución.

1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.

2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".

Es necesario, pues, distinguir si las cuestiones que ofrece el expediente han sido o no planteadas por los interesados, constituyendo en este último caso "cuestiones nuevas", y siendo procedente su examen, han de respetarse los límites formales y materiales .

Así la Sentencia de 11 de octubre de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. n.º 5710/2011 determina :

"...una atenta lectura de los artículos 237 y 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria, permite llegar a la conclusión de que, si bien el órgano económico-administrativo puede resolver todas las cuestiones que ofrezca un expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, en ningún caso puede empeorar la situación inicial del reclamante (art. 237.1). Por eso, si el órgano económico-administrativo entrara a examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, debería exponérselas a los mismos para que pudieran formular alegaciones (art. 237.2), siendo preceptivo el trámite de audiencia e incurriendo la resolución del TEAC en vicio de nulidad por la omisión del preceptivo trámite de audiencia para el planteamiento de cuestiones nuevas. Si el órgano económico-administrativo lleva a cabo la revisión del acto en forma tan amplia que le lleva a plantearse cuestiones no suscitadas por los interesados, para que su actuación sea válida ha de salvar el principio de congruencia exponiendo a los interesados personados en el procedimiento las cuestiones no planteadas por ellos que hayan de ser objeto de examen y decisión, dándoles la posibilidad de formular las alegaciones que a su derecho convenga (ex argumento STS 30 de enero de 1990). Por ello bien ha podido afirmar la parte recurrida que el límite al pronunciamiento del órgano económico-administrativo viene establecido por la imposibilidad de empeorar la situación del interesado inicialmente lograda, independientemente de que se le haya concedido el preceptivo trámite de alegaciones.

Esta Sala, en sentencia de 23 de abril de 2012 (cas. nº 2725/2010), no desconoce que el órgano llamado a resolver una reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia o en alzada, está obligado a decidir todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados [artículo 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)], pero no cabe olvidar que esa posibilidad tiene en el mismo precepto un doble límite; uno de carácter formal, consistente en que si la cuestión no ha sido suscitada por las partes antes de zanjarla ha de oír las para que formulen alegaciones (apartado 2), y otro sustancial, de manera que con la decisión de esa cuestión hasta entonces inédita no se empeore la situación inicial del reclamante (última frase del apartado 1)."

Pues bien, el TEAR, en su Resolución, dispone lo siguiente:

"TERCERO.- La única cuestión planteada en la presente reclamación consiste en determinar si el interesado cumple el requisito de residencia fuera de España los diez años anteriores al desplazamiento, toda vez que de dicha residencia depende el derecho al ejercicio de la opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. La cuestión consiste en decidir cómo se debe computar el mencionado plazo de diez años. Debe considerarse probado que el contribuyente inició su residencia en Francia después del 16/06/2005 y regresó a España el día 01/08/2014 según declara en el modelo 149 de opción por el régimen especial de aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. El interesado mantiene que el "dies ad quem" del cómputo no es el día en que el obligado tributario entra en España, sino el día en que efectivamente se considera residente en España a efectos fiscales, es decir, en este caso, el día 01/01/2015. Por tanto, según alega debe considerarse que ha sido residente fuera de España los años 2005 a 2014 ambos inclusive. La Oficina Gestora, por su parte, mantiene que el interesado no ha probado su residencia fuera de España durante 10 años.

(...)

Y, por otra parte, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 12 de la LGT: "1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda (...)" y el artículo 14 dispone: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

CUARTO.- A la vista de las circunstancias concurrentes en el presente caso, para considerar aplicable el artículo 93, es decir, para considerar válidamente ejercitada la opción por el régimen de tributación por el IRNR, se

requeriría una interpretación amplia de la expresión "10 años anteriores a su nuevo desplazamiento", ya que habría que interpretar que el desplazamiento se produce, no el día en que entra en España, sino el primer día en que el reclamante es considerado residente fiscal en España. Así pues, una interpretación "extensiva" de la norma nos llevaría a considerar que el interesado ha residido fuera de España 10 años (los años 2005 a 2014, ambos inclusive), y una interpretación estricta fijaría el período de residencia fuera de España entre las fechas 16/06/2005 y 01/08/2014, período que es inferior a 10 años. De otra parte, es indudable que el artículo 93 regula un beneficio fiscal al que, por mandato del artículo 14 de la LGT, no cabe otorgar un alcance extensivo, sino al contrario, debe ser objeto de una interpretación estricta y, en consecuencia, la pretensión del reclamante, fundamentada en una interpretación extensiva de la norma que regula un beneficio fiscal, debe ser desestimada".

Pues bien, a juicio del presente Tribunal, no concurre en la Resolución del TEAR recurrida en alzada extralimitación de su función revisora, habiéndose limitado en este punto el citado Tribunal a resolver sobre la cuestión de fondo planteada en sede del procedimiento de comprobación referida al cumplimiento del requisito previsto en el artículo 93.1 a) de la LGT y 113 a) del a RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que exige, para poder aplicar el régimen previsto en el artículo 93 de la LIRPF: "que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español".

Así, la cuestión objeto de controversia consistía en determinar si el interesado cumplía el requisito de residencia fuera de España los diez años anteriores al desplazamiento, y el TEAR de Madrid se limitó a analizar el cumplimiento de dicho requisito, interpretando la dicción del precepto acerca del cómputo contemplado pero no introduciendo ninguna cuestión nueva.

Por tanto, procede desestimar las alegaciones del interesado en este punto.

Cuarto.

Centrándonos ya en el fondo del asunto, en primer lugar debe hacerse referencia a la normativa que regula este régimen especial, voluntario, cuya aplicación pueden solicitar los trabajadores desplazados a territorio español. Para ello, hemos de remitirnos al artículo 93 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante LIRPF, que en su redacción vigente en el período impositivo aplicable, establecía lo siguiente:

"Artículo 93. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

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

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

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de éste, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta condición (...)

d) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. Se entenderá cumplida esta condición (...)

e) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

f) Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado."

El mencionado precepto legal es objeto de desarrollo por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF. Así, el artículo 116 de dicho Real Decreto referido al "Ejercicio de la opción" dispone que:

"1. El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

2. La opción se ejercitará mediante la presentación del modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este Reglamento.

3. No podrán ejercitar esta opción los contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo previsto en el artículo 89 B) de este Reglamento."

Del articulado antes expuesto se desprende que este régimen fiscal es un régimen especial, de naturaleza verdaderamente excepcional frente al general de tributación del IRPF, que permite a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, y siempre y cuando cumplan los requisitos previstos en el artículo 93 de la Ley del IRPF, optar por tributar por Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vez de por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sin perder su condición de contribuyentes del IRPF.

La controversia objeto del presente recurso de alzada consiste en determinar si el recurrente cumple el requisito de residencia fuera de España durante los diez años anteriores al desplazamiento, necesario para poder optar por aplicar el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes previsto en el artículo 93 LIRPF.

El TEAR mantiene que, en virtud del artículo 14 LGT, procede una interpretación estricta de la expresión "10 años anteriores a su nuevo desplazamiento", por lo que concluye que el interesado ha residido fuera de España entre las fechas 16/06/2005 y 01/08/2014, periodo inferior a los 10 años.

Por el contrario, el interesado sostiene que el primer ejercicio en el que se procede aplicar el régimen es aquel en el que el contribuyente adquiere su residencia fiscal en España, circunstancia que sucede en el ejercicio 2015, debiendo tomarse como fecha final de cómputo del plazo de los 10 años a que se refiere el artículo 93 LIRPF, el ejercicio 2014.

Invoca la aplicación de las Consultas de la Dirección General de Tributos V3235-13 y V1422-09.

Pues bien, a los efectos de determinar el "dies ad quem" del cómputo del plazo de los 10 años, debemos traer a colación la Resolución del presente Tribunal Central de 08/09/2016, RG 786/2013, que dispone lo siguiente:

"TERCERO.- La controversia suscitada en el presente recurso consiste en dilucidar si el interesado cumple el requisito de residencia fuera de España durante los diez años anteriores al desplazamiento, condición exigida en el anteriormente transcrito artículo 93 LIRPF. En primer lugar, la discusión se centra en la determinación concreta de dicho plazo. En efecto, existiendo acuerdo entre las partes en que el desplazamiento a España se produjo el 15 de diciembre de 2009, la primera cuestión planteada se circunscribe a decidir cómo se deben computar los diez años.

La Administración Tributaria sostiene que el "dies ad quem" del cómputo ha de ser el día en que el obligado tributario entra en España (15/12/2009), tal como literalmente se exige en el apartado a) del artículo 93 LIRPF:

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

El Tribunal Regional confirma el criterio de la oficina gestora, exponiendo en su resolución que en virtud del artículo 14 Ley 58/2003, General Tributaria; no cabe una interpretación amplia de la expresión "10 años anteriores a su nuevo desplazamiento", toda vez que indudablemente nos hallamos ante un beneficio fiscal.

Sin embargo, el interesado basa su alegación en que la residencia fiscal en España no se adquiere hasta 2010, de acuerdo con el contenido del artículo 115 del RD 439/2007, RIRPF, relativo a la duración del régimen solicitado:

Este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 117 y 118 de este Reglamento.

A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.

En consecuencia, el recurrente argumenta que la opción solicitada realmente surtiría efectos a partir del ejercicio 2010 (y durante los cinco ejercicios siguientes), por lo que defiende que para computar los 10 años deben entenderse los anteriores al primer ejercicio de aplicación del régimen. De otra manera, no tendría sentido solicitar la aplicación excepcional de una normativa para el ejercicio 2009, ya que en el mismo, el interesado todavía goza de la condición de no residente y tiene pleno derecho a la aplicación del referido régimen. En definitiva, no siendo discutida la condición de no residente durante los diez ejercicios comprendidos que abarcan de 2000 a 2009 (ambos inclusive), se habría cumplido la condición controvertida.

Continúa el interesado expresando su total disconformidad con el criterio del TEAR, invocando consulta vinculante de la DGT V1422-09, de 17 de junio, de la que se desprende que a efectos de entender cumplido el requisito de "no haber sido residente en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español", los 10 años se contabilizarían desde el primer ejercicio en que se pierde la residencia fiscal en España hasta el décimo ejercicio en que el individuo es considerado no residente, aunque dicho ejercicio coincida con el inicio de actividades en territorio español.

Efectivamente el criterio que ahora pretende el recurrente ha sido sostenido por la Dirección General de Tributos en la consulta invocada en la que se analiza el caso de un residente en Reino Unido desde 1997 que va a ser trasladado a Madrid, donde formará parte de la plantilla de la filial española del grupo de empresas para el que trabaja en la actualidad en Londres. En la citada consulta se concluye: (la negrita es de este Tribunal)

"Si, de acuerdo con lo expuesto, el consultante pudiera ser considerado como no residente en España durante los años 1997 a 2006, ambos inclusive, y además cumpliera los requisitos exigidos en los apartados b) a e) del artículo 111 del RIRPF, podría aplicar el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el período impositivo 2007, siempre que adquiriera su residencia fiscal en España en dicho año, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 115 y 116 del mencionado Reglamento. A estos efectos, se considerará que el consultante adquiere su residencia fiscal en España en el período impositivo 2007 si, una vez producido el desplazamiento, su permanencia en territorio español a lo largo de dicho año es superior a 183 días."

De igual modo se ha continuado expresando la Dirección General de Tributos posteriormente, en Consulta Vinculante V3235/2013, de 4 de noviembre. En la misma se analiza el caso de un trabajador, residente en Suiza desde enero de 2005, que recibe una oferta de trabajo en virtud de la cual se trasladaría a España a finales de agosto de 2014, siendo su intención solicitar la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados. La cuestión planteada en la consulta es el cómputo del plazo de los 10 años de no residencia en España exigidos por el apartado a) del artículo 93 LIRPF, teniendo en cuenta que en el año del desplazamiento (2014) no permanecerá en territorio español más de 183 días por lo que no adquirirá la residencia fiscal en España. En dicha consulta, la DGT concluye:

"Por tanto, si, de acuerdo con lo expuesto, la consultante pudiera ser considerada como no residente en España durante los años 2005 a 2014, ambos inclusive, y además cumpliera los restantes requisitos exigidos por la normativa reguladora del régimen especial, podría aplicar el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el período impositivo 2015, siempre que adquiriera su residencia fiscal en España en dicho año, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 117 y 118 del mencionado RIRPF (relativos a la renuncia y exclusión del régimen, respectivamente). A estos efectos, se considerará que la consultante adquiere su residencia fiscal en España en el período impositivo 2015 si, una vez producido el desplazamiento, su permanencia en territorio español a lo largo de dicho año es superior a 183 días."

En efecto, en línea con el argumento del reclamante, este Tribunal recuerda que el precepto contenido en el artículo 93 de la Ley 35/2006, LIRPF, exige para que sea posible su aplicación que "las personas físicas adquieran la residencia fiscal en España" como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, y otorga la opción, en los términos que se establezcan reglamentariamente, "durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes". En consecuencia, para poder ejercitar la opción que dicho régimen concede, es necesario haber incurrido en el presupuesto de hecho que el citado artículo establece, cual es haber adquirido la condición de residente fiscal en España. Lógicamente, si quien tributa no es no residente, carece de sentido la opción, ya que en todo caso su tributación se sujeta a las normas del impuesto sobre la renta de no residentes, sin necesidad de solicitar el régimen analizado. Por lo tanto, este Tribunal debe concluir que, al computar los 10 años de no residencia fiscal en España, debe incluirse en dicho plazo el último año en que se tiene la consideración de residente en el extranjero, aunque sea el propio ejercicio en que se ha producido el desplazamiento a nuestro país.

Esta interpretación es la que se desprende del razonamiento vertido por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (sección 4ª) de la Audiencia Nacional en su Sentencia de 19 de septiembre de 2012 /recurso

526/2011), al analizar el cómputo del plazo de los 6 meses que el artículo 116 RIRPF establece para ejercer la opción de tributación por este régimen especial. Así, en el Fundamento de Derecho Cuarto, se pronuncia:

"(...)

El demandante cuestiona con acierto que la Administración desplaza el término inicial para el ejercicio de la opción a la fecha en la que el demandante tenía la condición de no residente y tributaba con arreglo a las normas del Impuesto sobre la renta de no residentes. Tal razonamiento resulta, al menos, llamativo porque el régimen fiscal especial regulado en los artículos 93 de la LIRPF (RCL 2004, 622) y 113 de su Reglamento permiten una opción por un régimen más beneficioso a los ciudadanos desplazados, manteniendo su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, si bien se permite la tributación conforme a las normas del Impuesto sobre la renta de no residentes. Con ello se pretende fomentar o propiciar los desplazamientos de trabajadores extranjeros, mediante el otorgamiento de un beneficio fiscal al que se puede optar.

La opción carece de sentido si quien tributa tiene la condición de no residente, y se sujeta a las normas del impuesto sobre la renta de no residentes, como era el caso en el ejercicio 2006. Esta es la postura que mantiene, en definitiva, la Administración cuando refiere que la opción se debió ejercitar en 2006 cuando el demandante es dado de alta en la Seguridad Social en Arcano Corporate SL, y mantiene el régimen fiscal propio de los no residentes por razón de su residencia fiscal en Reino Unido.

El precepto contenido en el artículo 93 de la Ley 35/2006 (RCL 2006, 2123 y RCL 2007, 458) , exige para aplicar el mismo que "las personas físicas adquieran la residencia fiscal en España" como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, y otorga la opción, en los términos que se establezcan reglamentariamente, "durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes". La residencia fiscal en España solo se adquiere mediante la residencia habitual durante más de 183 días en España dentro del año natural(artículos 8 y 9 LIRPF (RCL 2004, 622) y 48 LGT (RCL 2003, 2945)), lo que no tuvo lugar hasta 2007, fecha en la que el interesado prolonga su estancia en España en los términos requeridos, para tener la consideración de tal.

Abona este razonamiento el artículo 115 del Reglamento que dispone que el este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, sin perjuicio de lo establecido los artículos 117 y 118 de este Reglamento (supuestos de exclusión y renuncia del régimen especial). Y añade que "A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días".

Por lo tanto, teniendo en cuenta que en 2006 el interesado tenía residencia legal en el extranjero, que hubo dos altas en la Seguridad Social a cargo de entidades distintas, en 2006 y 2007, y que solo a partir de 2007 tiene lugar la premisa que permite aplicar el artículo 93 de la LIRPF (RCL 2004, 622) (adquirir la residencia fiscal en España como consecuencia del desplazamiento), es la fecha del alta en Arcano Asesores Financieros SL (1 de junio de 2007) de la que habría que partir para poder ejercitar la opción. Lo que significa que en este caso, en el que la opción se ejercita el 6 de junio de 2007, debe reputarse efectuada en plazo."

Por cuanto antecede, teniendo en cuenta el criterio expuesto y máxime cuando además la Oficina Gestora debió acatar el criterio de la Dirección General de Tributos, que le resulta vinculante, debemos estimar la pretensión del recurrente quien, no habiendo tenido la consideración de residente fiscal en España en el período 2000 ¿ 2009 (ambos ejercicios incluidos), podrá ejercitar, en 2010 y en los cinco períodos impositivos siguientes la opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Alcanzada la conclusión anterior en cuanto al cómputo del plazo de los 10 años durante los cuales el interesado no debió tener residencia fiscal en España para que le pudiera ser concedido el régimen especial solicitado; no resulta necesario entrar a analizar la siguiente cuestión controvertida en el presente expediente, cual es la residencia fiscal del interesado durante el ejercicio 1999".

Así las cosas, en conclusión debemos señalar, al contrario de la interpretación estricta que sostiene el TEAR, que al computar los 10 años de no residencia fiscal en España debe incluirse en dicho plazo el último año en que se tiene la consideración de residente en el extranjero, aunque sea el propio ejercicio en que se ha producido el desplazamiento a nuestro país.

Por tanto, en este punto se estiman las alegaciones del interesado.

Quinto.

Una vez aclarada la forma de computar el dies ad quem del cómputo del plazo de 10 años, habremos de analizar si el contribuyente ha cumplido con el requisito previsto en el artículo 93 a) de la LIRPF : "Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español".

La oficina gestora considera probado que el recurrente fue residente en Francia durante los ejercicios 2005 a 2009, al haber aportado los certificados de residencia fiscal. Por el contrario, no considera acreditado que el resto

de años fuera no residente fiscal en España al no haber aportado los correspondientes certificados de residencia fiscal.

En primer lugar, hemos de señalar que como principio general (salvo caso de fallecimiento), en España se determina la residencia de los contribuyentes por períodos impositivos completos, coincidiendo el período impositivo con el año civil, esto es, de 1 de enero a 31 de diciembre de cada año, sin la posibilidad de fraccionamiento del período impositivo por cambio de residencia.

A estos efectos, España ha formulado una observación al comentario nº10 sobre el artículo 4 del MCDI, indicando que "26. En España, debido al hecho de que, conforme a su Derecho interno, el año fiscal coincide con el año civil y no es posible concluir el período impositivo por motivo del cambio de residencia del contribuyente, no se podrá proceder conforme al párrafo 10 de los Comentarios al artículo 4. En tal caso, se requerirá un procedimiento amistoso para determinar la fecha a partir de la cual el contribuyente tendrá la consideración de residente de uno de los Estados contratantes".

Pues bien, el artículo 8.1 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 (en adelante LIRPF) bajo la rúbrica de "contribuyentes", dispone que, son contribuyentes por dicho impuesto: "Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español".

Y el artículo 9 de la LIRPF, con el título de "contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español", establece que:

"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."

En el caso que nos ocupa la Administración denegó la expedición del certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes fundamentando su acuerdo en que no había acreditado su condición de contribuyente del Impuesto de renta de No Residentes durante los ejercicios 2010 a 2014, por no haber aportado certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad fiscal competente.

Por el contrario, el recurrente manifiesta que ha quedado perfectamente acreditada su condición de no residente fiscal en España. Expone que el artículo 9 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece los criterios a tener en cuenta para concluir la residencia fiscal de una persona física en territorio español como son la permanencia de 183 días dentro del año natural y que radique el núcleo principal de sus intereses económicos en el país. Que ninguna de las anteriores circunstancias se cumple, toda vez que el recurrente manifiesta que ha estado presente menos de 183 días en territorio español y no radica en este país la base de sus intereses económicos, durante los años 2010 a 2014, ambos inclusive.

Al respecto hemos de señalar que si bien el certificado de residencia, expedido por la autoridad fiscal del país de residencia, constituye la forma de acreditar la condición de residente en otro país, es cierto que la doctrina y este Tribunal, entre otras, en Resolución de 20/12/2010 con RG 485/2010, venimos admitiendo otros medios de prueba para acreditar la residencia efectiva. Evidentemente, en estos casos adquiere relevancia la documentación probatoria que pueda aportar el no residente.

En el caso que nos ocupa, el recurrente apoya su solicitud en diversos documentos, diferentes del certificado de residencia fiscal, que, a juicio del presente Tribunal, demuestran la permanencia en dicho país.

Constan en el expediente los siguientes documentos:

* Contrato de trabajo en Francia.

* Certificados de residencia fiscal en Francia de los años 2005 a 2009 ambos incluidos.

* Contrato de trabajo suscrito con XZ de duración indefinida y con efectos y comienzo desde el 1 de enero del año 2010.

* Acuerdo de resolución del contrato de trabajo en Bélgica con efectos 31 de julio del año 2014.

* Certificado emitido por la empresa XZ acreditativo de la duración de la relación laboral con dicha empresa: desde el 1 de enero del año 2010 a 31 de julio del año 2014.

* Formulario de baja en la Oficina de Empleo belga donde consta el tiempo trabajado en Bélgica y la causa de rescisión del contrato de trabajo (de común acuerdo).

* Contrato de alquiler de la vivienda que constituía su vivienda habitual y la de su familia durante su estancia en Bélgica.

* Rescisión del contrato de alquiler con efectos desde el 31 de julio de 2014.

* Facturas de gas y electricidad abonadas por el consumo realizado durante su estancia en Bélgica.

* Alta en el padrón del Ayuntamiento

* Certificados de baja del padrón del municipio donde residía en Bélgica (suyo y de su familia).

* Certificado de escolaridad de su hijo en Bélgica. Se acredita que ha estado escolarizado en ... desde 4 de enero 2010 hasta 30 de junio de 2014

* Certificado de retenciones de los años 2010, 2011, 2012 y 2013.

Una vez analizada la anterior documentación por el presente Tribunal debemos concluir que, pese a no haber aportado los correspondientes certificados de residencia fiscal, su condición de no residente fiscal en España durante los ejercicios 2005 a 2014, ambos inclusive, está suficientemente acreditada. Es de advertir que el TEAR sí entendió acreditada la residencia fiscal en Bélgica.

La presencia en territorio español durante dichos ejercicios fue claramente inferior a los citados 183 días que la normativa del IRPF establece.

Por otro lado, la Administración Tributaria se ha limitado a denegar la expedición del certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial porque el contribuyente no ha probado la residencia fiscal en Bélgica durante los ejercicios 2010 a 2014. Sin embargo, no consta razonado si el contribuyente resulta residente fiscal en España por haber permanecido "más de 183 días durante el año natural en territorio español", y/o si lo es por radicar "en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económico, de forma directa o indirecta", y/o si lo es, en aplicación de la presunción legal contemplada por la normativa del IRPF, porque "resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel".

A la vista de lo expuesto, atendido el conjunto probatorio y dado que la Administración no ha acreditado la residencia fiscal del contribuyente en territorio español durante dicho periodo de acuerdo con la normativa interna, cabe concluir que no resulta del expediente la residencia fiscal en España y sí, por el contrario, su condición de no residente en España durante los ejercicios 2005 a 2014.

Dicho lo cual, debemos estimar las alegaciones del interesado, rectificando el criterio del TEAR en lo relativo al cómputo de los 10 años, tal como hemos expuesto en el anterior fundamento de derecho, y concluimos que ha de considerarse cumplido el requisito previsto en el artículo 93 a) de la LIRPF necesario para poder optar por la aplicación del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por cuanto ha sido acreditado que el interesado no ha sido residente en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español, esto es, desde el año 2005 hasta el 2014, ambos inclusive. En consecuencia se anula la resolución denegatoria del certificado en cuestión.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.