

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083795

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 167/2021, de 24 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1088/2019

### SUMARIO:

**IRNR. Determinación de la residencia. Países sin Convenio. República del Perú.** En el presente caso, el recurrente afirma que en el año 2014 residió por motivos laborales en Perú. A juicio de la Sala, la residencia real y efectiva en un país no equivale a residencia fiscal, pues existen otros puntos de conexión distintos al criterio de permanencia. El medio habitual para acreditar la residencia fiscal es el certificado emitido por las autoridades tributarias del país de residencia en el que conste que el interesado satisface en él los tributos de naturaleza personal. En el caso de marras, el interesado alegó que no pudo aportar tal certificado porque las autoridades peruanas solo lo emiten en relación con los países con los que tiene suscrito Convenio. La Sala considera que el demandante ni siquiera acreditó haberlo solicitado y menos aún que le haya sido denegado. Ante la ausencia del certificado de residencia fiscal, lo razonable era justificar la tributación en el país de residencia mediante la aportación de los documentos de pago de los impuestos en Perú por obligación personal. No cabe vincular la residencia fiscal con la estancia en un país por motivos laborales. La parte no desvirtuó la presunción de residencia derivada de la residencia habitual de su pareja, pues la documentación aportada pone de relieve que el recurrente se trasladó por vía aérea desde España a Perú el día 17 de julio de 2013, mientras que el único viaje a Perú de su pareja tuvo lugar el año 2017, después de que el hijo común de ambos naciese en España el año 2016. No son oponibles los contratos privados de arrendamiento, aportados por el recurrente, en los que aparecen él y su pareja como arrendatarios de viviendas ubicadas en la ciudad de Lima, pues en uno no aparece la firma de su pareja y, en el otro, se desconoce dónde y cuándo se suscribió ya que la firma de su pareja aparece legalizada por un notario que expresa que el contrato no fue redactado en la Notaría. No cabe valorar el documento notarial de «constatación domiciliaria», aportado por el recurrente, en el que una notaría peruana constató in situ, que el recurrente (sin referencia alguna a su pareja) residió desde el mes de noviembre del 2012 en una vivienda de la ciudad de Lima, pues se ignoran los medios de comprobación utilizados y se aprecia una contradicción con lo afirmado por el propio recurrente quien sitúa su traslado a Perú en 2013. El actor no comunicó Agencia Tributaria la fecha de salida del territorio español a los efectos previstos en el art. 32 LIRNR. El actor presentó una certificación expedida por la empresa pagadora en la que se manifiesta que por error se practicó unas retenciones, pero no consta que la mercantil haya solicitado y obtenido la rectificación de ese dato en el modelo 190 (declaración de retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo). Se aportó una certificación de la empresa en la que se indica que desde el 17 de julio de 2013 el recurrente reside en Perú prestando un servicio en la compañía, pero no se especifica nada sobre la actividad desarrollada por el actor en ese país, ni se expresa si todo el trabajo se realizaba en Perú o una parte allí y otra en España, de manera que no se puede descartar que una parte de los rendimientos derivasen de una actividad laboral realizada en territorio español. No se demostró que el recurrente tuvo su residencia fiscal en Perú durante el ejercicio 2014, ya que quedó acreditado que percibió rendimientos del trabajo en España, lo que supone que en ese año tuvo en España el núcleo principal de sus intereses económicos. También se demostró que su pareja, vínculo equivalente al del matrimonio, tuvo su residencia en territorio español.

### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 8 y 9.  
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 5, 6 y 32.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

### PONENTE:

*Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGU LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2019/0017205

Procedimiento Ordinario 1088/2019

Demandante: D. Edemiro

PROCURADOR D. ARTURO MOLINA SANTIAGO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A Nº 167

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D<sup>a</sup> María Antonia de la Peña Elías

---

En la villa de Madrid, a veinticuatro de marzo de dos mil veintiuno.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1088/2019, interpuesto por D. Edemiro, representado por el Procurador D. Arturo Molina Santiago, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de abril de 2019, que desestimó la reclamación número NUM000 deducida contra el acuerdo de la Agencia Tributaria de fecha 30 de marzo de 2016, que había desestimado el recurso de reposición planteado contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicio 2014; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

**Segundo.**

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

**Tercero.**

Por auto de 14 de enero de 2020 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo del recurso el día 23 de marzo de 2021, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zorzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de abril de 2019, que desestimó la reclamación deducida por el actor contra el acuerdo de la Agencia Tributaria de fecha 30 de marzo de 2016, que desestimó el recurso de reposición planteado contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicio 2014, de la que no resultó cantidad alguna a devolver, frente a la devolución solicitada por el interesado de 1.738,25 euros.

**Segundo.**

Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

1.- En fecha 18 de junio de 2015 el actor presentó declaración-liquidación modelo 210, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, ejercicio 2014, solicitando la devolución de 1.738,25 euros

2.- Mediante requerimiento de fecha 29 de junio de 2015, la Administración inició un procedimiento de gestión tributaria al actor en relación con el impuesto y periodo reseñados, con el siguiente objeto:

"En relación con la declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (no residentes sin establecimiento permanente Modelo 210), identificada en el apartado anterior, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación se solicita:

- Certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal del país de residencia en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. En concreto por el ejercicio 2014

- Certificado de retenciones emitido por la entidad pagadora desglosando e indicando expresamente los rendimientos que corresponda, en su caso, al trabajo realizado en España y al trabajo que efectivamente se haya podido realizar en el extranjero para la entidad pagadora, así como los periodos del año a que corresponden.

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias. (...)"

3.- El indicado procedimiento finalizó con liquidación provisional de 27 de octubre de 2015 (referencia: NUM001), de la que no resultó cantidad alguna a devolver, con estos argumentos:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de la declaración,

habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- El artículo 5 del TRLIRNR, RD Legislativo 5/2004 de 5 de marzo establece:

Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 6. Residencia en territorio español.

La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Referido a la residencia fiscal la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) establece:

Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

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 documentación aportada el 28 de julio pasado de constatación domiciliaria, del Colegio de Notarios de Lima, no acredita la residencia fiscal en Perú durante el ejercicio 2014. La residencia fiscal se acredita mediante certificado expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, en este caso por las autoridades fiscales de Perú.

La Orden EHA 3316/2010, de 17 de diciembre, artículo 7. Documentación que debe adjuntarse a las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, modelo 210 establece:

1. Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, se adjuntará un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos.

....

Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones o la reducción de la cuota por un límite de imposición de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio.

- El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece: 1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

No ha acreditado la condición de residente fiscal fuera de de España durante el ejercicio 2014."

4.- La anterior liquidación fue confirmada en reposición por acuerdo de fecha 30 de marzo de 2016, que contiene la siguiente motivación:

"(...) De acuerdo con los datos que obran en el expediente y tras estudiar las alegaciones planteadas en el recurso y la motivación del acto recurrido, se evidencia que la resolución de este expediente de revisión pasa por

determinar si Edemiro, desplazado por la empresa pagadora/retenedora de sus retribuciones a Perú, ha acreditado la residente fiscal durante el ejercicio 2014 en dicho país, o si, por el contrario, de acuerdo con la documentación aportada no ha quedado acreditado dicho extremo y continúa siendo residente fiscal en España.

La administración entendió que Edemiro no había acreditado la condición de residente fiscal fuera de España durante el ejercicio 2014, puesto que conforme a lo establecido en los artículos 5 del TRLIRNR, 9.1 de la Ley 35/2006 del IRPF, de 28 de noviembre, y 7 de la Orden EHA 3316/2010, de 17 de diciembre, no se aportó el correspondiente certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales del país de residencia (Perú).

Durante el procedimiento se ha aportado la siguiente documentación:

- Documento con los sellos de entrada y salida del Perú de los ejercicios 2013, 2014 y 2015,
- Certificado de la empresa pagadora de los rendimientos del trabajo desglosando los importes percibidos por trabajo realizado en Perú y/o España;
- Certificación notarial del Colegio de Notarios de Lima "Constatación domiciliaria".

Ahora en fase de revisión, reproduce las mismas alegaciones con los mismos motivos de oposición, concretamente en la alegación segunda manifiesta que aunque la Orden EHA/3316/2010 establece la obligatoriedad de aportar el certificado de residencia fiscal los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003 General Tributaria consagran los principios de libertad de prueba y de libre valoración de la misma, para lo que aporta diversa documentación: carta de desplazamiento a Perú expedida por su empleador, visado peruano y otra referida en la alegación segunda: copia del contrato de alquiler de la vivienda del interesado en Perú años 2013-2014, 2014-2015; cuota del pago de los gastos de mantenimiento de dichos inmuebles, copia de la tarjeta andina de migración expedida por las autoridades peruanas.

Asimismo manifiesta que sin perjuicio de la necesidad de acreditar mi residencia fiscal en Perú, que no concurría la condición de contribuyente del Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas en el año 2014, y por tanto, no me encontraba obligado a presentar la correspondiente declaración liquidación por el citado concepto y periodo tributario, que conforme a los datos ya obrantes en esta Unidad que acrediten que la residencia habitual de esta parte en el año 2014 radicada en Perú, y ello como consecuencia del traslado laboral que empresa acordó al citado país por un periodo mínimo inicial de cuatro años habiéndose hecho eficaz mi traslado laboral con la empresa para la que prestó servicios al citado país del 17 de julio de 2013 tal y como se ha acreditado en el presente expediente con la carta de desplazamiento expedida por mi empleador.

En consecuencia, el traslado laboral a Perú supone que no pueda cumplir con el requisito de permanencia en Vizcaya durante más de 183 días del periodo impositivo, así como que no disponga en Vizcaya de una vivienda que cumpla los requisitos para ser considerada habitual, pues que donde de resido más de 183 días del periodo impositivo es en Perú (lugar donde se desarrolla mi trabajo) y es allí donde dispongo de mi vivienda habitual que no es otra que: DIRECCION000 NUM002 Departamento NUM003 Lima (PERU) .

Que sobre la base de lo anteriormente expuesto, así como de la documentación ya obrante en esta Unidad y de la que ahora se aporta, considera que ha quedado suficientemente acreditada tanto su residencia fiscal fuera de España durante el ejercicio 2014, como la no concurrencia en su persona de la condición de contribuyente del IRPF durante el mismo ejercicio.

Al respecto de lo manifestado en dichas alegaciones y la documentación referida en las mismas hay que señalar:

Según el mencionado precepto, artículo 9.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado periodo impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la 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.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el citado artículo 9.1 de la LIRPF, el trabajador será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, el cual dispone que "constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

En relación con el mencionado criterio de permanencia más de 183 día en territorio español, se ha de indicar que para el cómputo de dicho plazo de permanencia se tienen en cuenta las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia en otro país.

Por tanto, de no acreditar su residencia fiscal en otro país, el trabajador mantendría su consideración de contribuyente del IRPF, debiendo tributar por este Impuesto por su renta mundial, según lo establecido en el artículo 2 de la LIRPF .

El mero hecho de computar un número superior a 183 días de ausencia a lo largo del año, sin acreditar la residencia en otro país, no permite ser excluido del carácter de contribuyente por este impuesto. La Administración ha interpretado que las ausencias son temporales mientras no se acredite la residencia habitual en otro país. Las ausencias dejarán de ser temporales cuando se acredite mediante certificado fiscal que se ha adquirido la residencia en otro Estado (DGT CV 31- 5-10). Sin esta prueba, la permanencia en el exterior se entiende que es temporal y su plazo computa en España para determinar la presencia en nuestro territorio (DGT 27-6-97; 23-2-00).

No se prueba la residencia fiscal con tarjetas de residencia o pasaportes ni con otros documentos no autenticados (TEAC 4-12-98; AN 27-6-02, EDJ 135186).

Es criterio reiterado de la Dirección General de Tributos en numerosas consultas, entre otras consulta número 0296-02, respecto a la acreditación de la residencia fiscal en otro país, que ésta se realizará mediante la presentación de un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente de ese país.

Asimismo la consulta de dicha Dirección General de Tributos 0893-98 indica lo siguiente:

"la residencia habitual de una persona se contempla desde el punto de vista fiscal, luego la acreditación de la residencia tiene que tener carácter fiscal, no pudiéndose, en principio, dar validez a otros certificados de residencia, pues, una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa sin que pueda ser considerado residente fiscalmente en ese Estado. Se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado país cuando está sometido a imposición en él por obligación personal, esto es, por su renta mundial. Tampoco puede acreditarse la residencia fiscal con certificados de empadronamiento ni con recibos de consumo de agua, gas, electricidad etc, ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar donde están empadronadas y los recibos de consumo de los servicios citados no presuponen que el consumo se haya realizado por el titular.

En consecuencia, para acreditar la residencia fiscal en un determinado país, sólo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo. Con este certificado de residencia se podrá acreditar que una persona ha permanecido por un período superior a 183 días durante el año en ese país y, por consiguiente, no puede ser considerado residente fiscalmente en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12, uno, a) anteriormente citado; pero no presupone que dicha persona no pueda ser considerada residente fiscalmente en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12, uno, b), esto es, por la radicación en España del núcleo principal de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos."

De lo expuesto se desprende que la documentación aportada no ha acreditado la residencia fiscal en Perú de Edemiro durante el 2014."

### **Tercero.**

El recurrente solicita en el suplico del escrito de demanda que se anule y deje sin efecto la resolución recurrida.

Alega en apoyo de tal pretensión, en resumen, que el debate se centra en acreditar su residencia fiscal en Perú el año 2014, ejercicio en el que percibió rendimientos de su empleadora ( DIRECCION002.) cuando era residente en Perú, si bien, por error, esos rendimientos fueron objeto de retención a cuenta del IRPF, por lo que solicitó su devolución de acuerdo con el procedimiento previsto para ello, siendo denegada por la AEAT.

Afirma que en el marco de una relación laboral común, desde el 17 de julio de 2013 prestó servicios en Perú para DIRECCION002. como empleado desplazado o expatriado en dicho país, por lo que en 2014 no fue residente fiscal en España y sí lo fue en Perú. En el ejercicio 2018 fue de nuevo residente fiscal en España tras regresar a finales de 2017.

Añade que el tema principal se centra en la demostración de esa residencia fiscal y enumera las pruebas aportadas, que a su juicio acreditan que trabajó y residió en Perú en 2014, no teniendo sentido negar esa residencia fiscal a la vista de la carta de su empleador, de los dos contratos de arrendamiento correlativos (2013-2014-2015) y del hecho de que su pareja viva con él en Perú durante el mismo periodo.

Destaca que España no tiene aún suscrito un Convenio de doble imposición con Perú, por lo que la Hacienda peruana no emite ningún certificado de residencia fiscal, y ello supone que no puede adjuntar un certificado de residencia fiscal en dicho territorio, de modo que, en línea con la consulta de la DGT V0665-13, habrá que acompañar otra documentación que acredite la residencia en Perú.

Señala que el art. 106.1 de la LGT habilita a la Administración para valorar otros medios de prueba, conforme a lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, pero en este caso los documentos aportados no se han tenido en cuenta por la AEAT ni por el TEAR, que no admiten otro documento que no sea el certificado de residencia fiscal en Perú.

Invoca que conforme al criterio que declara el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 28 de noviembre de 2017, la exigencia de acreditar la residencia fiscal en otro país solo opera cuando el país de residencia es considerado paraíso fiscal, por lo que los argumentos invocados en este caso para denegar la devolución carecen de fundamento. Y reitera que los documentos aportados prueban su derecho: carta de desplazamiento expedida por su empleador, visado peruano, documento con los sellos de entrada y salida de Perú, certificado de retenciones emitido por la entidad pagadora, copia de los contratos de alquiler de sus viviendas en Perú referidos a 2013-2014 y 2014-2015, pago de los gastos de mantenimiento de dichos inmuebles y copia de la tarjeta andina de migración expedida por las autoridades peruanas.

Expone finalmente que, en defensa de sus intereses, es necesario acreditar su no residencia en España en el año 2014 y, por tanto, que no era contribuyente por el IRPF y que no estaba obligado a presentar la correspondiente autoliquidación, en este caso ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya por estar situado en Bilbao su domicilio fiscal antes de su desplazamiento a Perú. Cita la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF, y transcribe su art. 2, que establece los requisitos para estar obligado a contribuir por ese impuesto, y considera que no le afectaba tal obligación por no tener en 2014 su residencia habitual en Vizcaya.

#### Cuarto.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones del actor alegando, en síntesis, que para tener derecho a la devolución de las retenciones hay que justificar la residencia del contribuyente con un certificado expedido por las autoridades fiscales del país de residencia. Además, la inexistencia de convenio de doble imposición no determina, por sí sola, la imposibilidad de obtener el indicado certificado de las autoridades de Perú, no habiendo acreditado el recurrente que haya solicitado dicho certificado ni, menos aún, que le haya sido denegado.

Afirma que el concepto "residencia fiscal" supone algo distinto de la simple permanencia en otro país. Así, para acreditar la residencia fiscal en Perú, el actor debe dejar constancia de su condición de contribuyente en el mismo y, sin embargo, en la abundante documentación presentada no existe ningún elemento que pruebe que el recurrente tributase en ese país por obligación personal.

Por lo demás, no puede considerarse acreditada la residencia fiscal fuera de España. A lo indicado por el TEAR cabe añadir: a) todos los documentos aportados por el recurrente son simples fotocopias no auténticas ( art. 268 LEC), en ocasiones parciales, que no reúnen las condiciones para hacer prueba plena de su contenido; b) su selección por el actor es sesgada, presentando documentos solo de algunos meses o momentos, sin que en ningún caso pueda alcanzarse la conclusión de una residencia (no ya fiscal) continuada en el ejercicio 2014 en Perú.

Por último, el representante de la Administración hace un somero análisis de los documentos aportados con el escrito de demanda y sostiene que el recurrente no ha probado su residencia fiscal fuera de España, por lo que es residente en territorio español y, por tanto, el acto impugnado se ajusta a Derecho.

#### Quinto.

Delimitados en los términos que se acaban de exponer tanto los argumentos como las pretensiones de las partes litigantes, la cuestión debatida se centra en determinar si en el ejercicio 2014 el recurrente tenía su residencia fiscal en Perú o en España, interrogante que debe ser analizado a partir de la normativa aplicable al caso.

El art. 5 del Real Decreto Legislativo 5/2004, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), dispone:

"Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...)"

Y el art. 6 del mismo texto legal, precepto referido a la residencia en territorio español, establece:

"La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el Real Decreto Legislativo

3/2004, de 5 de marzo, y en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo."

El art. 9.1 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, precepto al que se remite el RDL 5/2004, dice 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 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."

Por otro lado, el art. 32 del texto refundido de la Ley del IRNR, norma relativa a las obligaciones de retención sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia, dispone:

"Los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes de este impuesto, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero podrán comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este impuesto.

De acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, la Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que lo soliciten, que comunicarán al pagador de sus rendimientos del trabajo residentes o con establecimiento permanente en España, y en el que conste la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por este impuesto.

Lo anterior no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria."

En desarrollo del citado precepto legal, el art. 17 del Reglamento del IRNR, aprobado por Real Decreto 1776/2004, declara:

"1. Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por este Impuesto, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero por su empleador, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, mediante el modelo de comunicación que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecerá la forma, lugar y plazo para su presentación, así como la documentación que deba adjuntarse a dicho modelo.

2. En la citada comunicación se hará constar la identificación del trabajador y del pagador de los rendimientos del trabajo, la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero así como la existencia de datos objetivos en esa relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la prestación de trabajo en otro país, la permanencia en dicho país sea superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente.

3. La Administración tributaria, a la vista de la comunicación y documentación presentadas, expedirá al trabajador, si procede, en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes al de presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste la fecha a partir de la cual se practicarán las retenciones por este Impuesto.

4. El trabajador entregará al pagador de los rendimientos de trabajo un ejemplar del documento expedido por la Administración tributaria, al objeto de que este último, a los efectos de la práctica de retenciones, le considere contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a partir de la fecha que se indique en aquél.

Los citados documentos acreditativos extenderán sus efectos respecto de la práctica de retenciones conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, como máximo, a dos años naturales, el del desplazamiento y el siguiente o, si no cabe computar el del desplazamiento, a los dos inmediatos siguientes.

5. Este procedimiento podrá ser también utilizado en los supuestos en los que, por aplicación de las reglas de determinación de las rentas obtenidas en territorio español contenidas en el artículo 13 de la Ley del Impuesto, no procediese la práctica de retenciones. En estos supuestos, se tendrá en cuenta a estos trabajadores a los efectos del cumplimiento de las obligaciones establecidas en el apartado 5 del artículo 31 de la Ley del Impuesto.

6. La obtención del documento acreditativo conforme al procedimiento descrito anteriormente no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria."

Por último, en lo que aquí interesa, la Orden EHA 3316/2010, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 2013 del IRNR, determina en su art. 7 la documentación que debe adjuntarse a las autoliquidaciones del IRNR por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, modelo 210, estableciendo:

"1. Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, se adjuntará un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos.

(...)

Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones o la reducción de la cuota por un límite de imposición de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. (...)"

## Sexto.

Las normas transcritas ponen de manifiesto, en primer lugar, que son dos los criterios legales para determinar la residencia fiscal en España: a) que la persona física permanezca en territorio español más de 183 días durante el año natural; b) que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, presumiéndose que una persona tiene su residencia habitual en territorio español cuando resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Como antes se ha indicado, el recurrente afirma que en el año 2014 residió por motivos laborales en Perú, ante lo cual es preciso señalar, ante todo, que la residencia real y efectiva en un país (en este caso, Perú) no equivale a residencia fiscal, pues esta última implica el cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter personal en el país de residencia.

El medio habitual de acreditar la residencia fiscal es el certificado emitido por las autoridades tributarias del país de residencia en el que conste que el interesado satisface en él los tributos de naturaleza personal, es decir, que está sometido a imposición en ese país por obligación personal.

El recurrente alega que no puede aportar tal certificado porque las autoridades peruanas solo emiten certificados de residencia fiscal en relación con los países con los que tiene suscrito Convenio para evitar la doble imposición, situación que no concurre en este caso dado que Perú y España no tienen suscrito dicho Convenio, por lo que estima que la residencia puede acreditarse con otros medios de prueba.

Pues bien, el demandante ni siquiera ha acreditado haber solicitado de las autoridades peruanas la expedición del certificado de residencia fiscal (y menos aún que le haya sido denegado), y aunque es cierto, como se expresa en la demanda, que los hechos en que el actor basa su pretensión pueden quedar demostrados con otros elementos probatorios, conforme al art. 106.1 de la Ley General Tributaria, lo cierto es que en este caso no se han aportado pruebas que permitan acoger la petición deducida en la demanda.

En efecto, ante la ausencia del certificado de residencia fiscal, lo razonable es justificar la tributación en el país de residencia con la aportación de los documentos en los que constan el pago de los impuestos por obligación personal, pero el hoy recurrente no ha presentado prueba alguna que demuestre ese pago.

En la demanda se pretende vincular la residencia fiscal con la estancia del actor por motivos laborales en Perú, junto con su pareja (D<sup>a</sup> Elsa), desde julio de 2013. Sin embargo, la documentación aportada con el escrito de demanda pone de relieve que el recurrente se trasladó por vía aérea desde España a Perú el día 17 de julio de 2013, mientras que el único viaje a Perú de la Sra. Elsa al que se alude en la demanda tuvo lugar el año 2017 (v. página 6 de dicho escrito), después de que el hijo común de ambos naciese en España el día NUM004 de 2016. Por tanto, no ha quedado probado que la pareja del recurrente residiese con él en Lima durante el año 2014.

Por otro lado, con el escrito de demanda se ha presentado fotocopia de un contrato privado de arrendamiento de 20 de junio de 2013 en el que aparecen como arrendatarios de la vivienda sita en la calle DIRECCION000 nº NUM002, dpto. NUM005, DIRECCION001, Lima, tanto el actor como su pareja D<sup>a</sup> Elsa, pero esta última no firmó dicho documento al estar en blanco el espacio destinado a tal fin. El contrato que aparece firmado por la Sra. Elsa fue el de arrendamiento del departamento NUM003 de la misma calle y número de fecha

25 de septiembre de 2014, pero se desconoce dónde y cuándo se suscribió ya que su firma aparece legalizada por un notario que expresa que el contrato no fue redactado en la Notaría. En cualquier caso, ambos documentos privados no se han presentado en original o mediante copia autenticada por fedatario público, como exige el art. 268.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Aparte esto, existe otra contradicción entre lo alegado por la parte actora y la documentación aportada. En efecto, en vía administrativa se presentó un documento notarial de "constatación domiciliaria" en el que una notaria de Lima certificó en fecha 18 de mayo de 2015 que pudo "constatar in situ" -se ignoran los medios de comprobación utilizados- que D. Edemiro (sin referencia alguna a su pareja) "reside desde el mes de noviembre del 2012 hasta la actualidad" en la DIRECCION000 n° NUM002, dpto. NUM003, Lima. Pero el propio recurrente afirma que su traslado a Perú tuvo lugar en julio de 2013 y, además, de conformidad con la documentación presentada, su primer domicilio en Lima no fue el departamento NUM003 de la calle DIRECCION000 NUM002, sino el departamento NUM005 del mismo edificio.

Además de lo expuesto, el actor no presentó en la Agencia Tributaria la comunicación prevista en el antes transcrito art. 32 del texto refundido de la Ley del IRNR al ser trasladado al extranjero, a efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo le considerase contribuyente por ese impuesto.

El actor también ha presentado una certificación expedida por la empresa DIRECCION002. en fecha 13 de julio de 2015 en la que expresa que en el ejercicio 2014 le abonó un rendimiento íntegro de 30.200 euros y que, por error, practicó una retención por importe de 1.738,25 euros a cuenta del IRPF. Pero este documento carece de eficacia a los fines pretendidos al no constar que la aludida empresa haya solicitado y obtenido la rectificación de ese dato en el modelo 190 (declaración de retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo).

Se aporta igualmente una certificación de la misma empresa, de fecha 23 de mayo de 2014, en la que se indica que desde el 17 de julio de 2013 el recurrente reside en Perú prestando un servicio en la compañía. Sin embargo, no se especifica nada sobre la actividad desarrollada por el actor en ese país, ni se expresa si todo el trabajo se realizaba en Perú o una parte allí y otra en España, de manera que no se puede descartar que una parte de los rendimientos derivasen de una actividad laboral realizada en territorio español.

Hay que reiterar que el hecho de que el recurrente resida de manera efectiva en un país no implica que sea contribuyente allí por obligación personal, prueba que incumbe al interesado y que, en este caso, no ha sido aportada, por lo que el actor no ha justificado haber pagado nada en Perú en concepto de impuesto sobre los rendimientos del trabajo que obtuvo durante el ejercicio 2014.

Finalmente, no resulta aplicable al caso que aquí nos ocupa la consulta de la Dirección General de Tributos V0665-13, de 4 de marzo, que analiza un supuesto de aplicación del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Arabia Saudí, por lo que no guarda relación con el objeto del presente recurso.

Y tampoco existe identidad entre el supuesto ahora examinado y el que fue objeto de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 28 de noviembre de 2017 (recurso de casación n° 812/2017), que determinó el alcance del concepto "ausencias esporádicas" a los efectos del art. 9.1.a) de la Ley 35/2006, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, la residencia habitual en España.

Lo que se discute en el caso que ahora examinamos es si el recurrente tuvo en el ejercicio 2014 su residencia fiscal en Perú. Y esto no ha quedado demostrado, siendo aplicable además el art. 9.1.b) de la Ley 35/2006, a cuyo tenor se considera que el interesado tuvo su residencia habitual en territorio español ese ejercicio por radicar en España el núcleo principal de sus intereses económicos al percibir sus rendimientos del trabajo en España y residir aquí su pareja, vínculo equivalente al del matrimonio.

En consecuencia, debe desestimarse el presente recurso por ser ajustada a Derecho la resolución impugnada.

### **Séptimo.**

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del mencionado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 1.000 euros más el IVA si resultara procedente, con independencia de las costas que se hayan podido imponer a lo largo del procedimiento.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

### **FALLAMOS**

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D. Edemiro contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de abril de 2019, que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de la Agencia Tributaria de fecha 30 de marzo de 2016, que había

desestimado el recurso de reposición planteado contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicio 2014, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1088-19 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1088-19 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra sentencia, 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.