

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086997

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Las Palmas)

Sentencia 431/2021, de 16 de septiembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 300/2018

SUMARIO:

IRNR. Determinación de la residencia. *Doble liquidación en concepto IRPF e IRNR.* La cuestión planteada radica en que si una vez que la Inspección determina que el sujeto pasivo es residente, puede girar dos liquidaciones: una como no residente con una deuda tributaria de cero euros y otra como residente en España. A juicio de la Sala, un sujeto pasivo puede ser considerado residente aunque haya presentado una autoliquidación como no residente debido al resultado de una actuación de comprobación e investigación. No obstante, la Administración no puede provocar presentación de una autoliquidación por el sujeto pasivo como no residente y exigir otra como no residente, porque tal circunstancia supone que el demandante se considere sujeto pasivo de ambos impuestos, cuyos criterios son excluyentes. Es decir, una vez que se estableció que su residencia estaba en España no cabe girar otra liquidación simultánea, por los mismos periodos, como no residente. En el presente caso, la Inspección consideró que el recurrente era residente fiscal en España en los ejercicios 2008, 2009 y 2010, y puesto que durante dichos ejercicios el obligado presentó autoliquidaciones del IRNR (modelo 211) en territorio español, la Administración Tributaria imputó las cuotas ingresadas por el IRNR tienen la consideración de pagos a cuenta deducibles de la cuota a ingresar por IRPF, pero se liquidó por concepto del IRNR de los periodos 2008, 2009 y 2010 una cuota de cero euros. El 2 de julio de 2011, el demandante presentó declaración por el IRNR, que dio como resultado una cantidad a devolver, ya que el tipo impositivo para los no residentes es inferior al del IRPF. No obstante, la Administración Tributaria acordó que no procedía la devolución al no haberse acreditado la condición de residente. Dicho acuerdo tiene como fundamento que por el concepto de IRPF se había dictado otra liquidación que fue confirmada por el TEAC. Con independencia de lo que se resuelva en el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la decisión del TEAC que consideró residente fiscal al demandante. El TEAR y la Inspección debieron concluir su actuación con la declaración de no residente, y remitirse a lo que resolviese el TEAC respecto a la cuestión, sin que procediera duplicar las liquidaciones por el Impuesto de la Renta como residente y como no residente. Una vez que se determinó que el demandante era residente en España no podía girarse una liquidación como no residente por importe de 0 euros que anulamos.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (NFL010131) (Ley IRPF), arts. 8 y 9.

RDLeg. 5/2004 (NFL008518) (TR Ley IRNR), arts. 5 y 6.

Ley 58/2003 (NFL008311) (LGT), art. 105, 108 y 101.

PONENTE:

Doña Inmaculada Rodríguez Falcón.

Magistrados:

Don JAIME BORRAS MOYA

Don FRANCISCO JOSE GOMEZ DE LORENZO-CACERES

Don INMACULADA RODRIGUEZ FALCON

Sección: IRF

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza de San Agustín N° 6

Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: 928 30 64 80

Fax.: 928 30 64 86

Email: s1contadm.lpa@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000300/2018

NIG: 3501633320180000366

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000431/2021

Demandante: Eugenio; Procurador: BEATRIZ DEL CARMEN RAMIREZ VAZQUEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

Ilmos./as Sres./as

Presidente

D. JAIME BORRAS MOYA

Magistrados

D. FRANCISCO JOSE GOMEZ DE LORENZO CACERES

D^a. INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN (Ponente)

En Las Palmas de Gran Canaria, a 16 de septiembre de 2021.

Visto por esta Sección Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección Primera, integrada por los Sres. Magistrados, anotados al margen, el recurso Contencioso-Administrativo nº 300/2018, interpuesto por don Eugenio, representado por la Procuradora de los Tribunales doña BEATRIZ DEL CARMEN RAMIREZ VAZQUEZ y dirigido por la Letrada doña CLEMENTINA GARCIA HERNANDEZ

Ha intervenido como demandada la ADMINISTRACION DEL ESTADO, representada y asistida por el Sr Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Pretensiones de las partes y hechos en que las fundan.*

A.- Por Resolución del TEAR de 17 de noviembre de 2017 noviembre de 2017, en la que se desestiman las reclamaciones económico administrativas número NUM000 y acumuladas NUM001 y NUM002 en relación al Acta de Liquidación NUM003, que practicó una liquidación por importe 0 euros como No residente al demandante

B.- La representación de la actor interpuso recurso contencioso administrativo, formalizando demanda con la súplica de que se dice sentencia por la que, se declare nula dicha resolución y los actos administrativos de que trae causa, con todo lo demás que sea procedente en Derecho, así como se impongan las costas del presente procedimiento a la Administración demandada

C.- La representación procesal de la Administración demandada se opone a la pretensión actora y solicita se dicte sentencia que desestime el recurso interpuesto y declare la conformidad de los actos impugnados con el ordenamiento jurídico, condenando en costas a la recurrente.

Segundo. *Pruebas propuestas y practicadas.*

Practicada la prueba pertinente, las partes formularon conclusiones y señalado día para votación y fallo tuvo lugar la reunión del Tribunal el día señalado al efecto. Aparecen observadas las formalidades de tramitación.

Ha sido ponente el/la Ilmo./a. Sr./a. D./Dña. INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso la resolución del TEAR de Canarias de 17 de noviembre de 2017, en la que se desestiman las reclamaciones económico administrativas número NUM000 y acumuladas NUM001 y NUM002 en relación al Acta de Liquidación NUM003, que practicó una liquidación por importe 0 euros como No residente al demandante a quien declaró previamente no sujeto al citado Impuesto. Literalmente en sus apartados Quinto y Sexto el Acuerdo de liquidación señala lo siguiente:

«QUINTO.- Valoración jurídica de la cuantificación de la liquidación propuesta por la Inspección.

En el presente caso, dado que la Inspección considera la residencia a efectos fiscales en España en los ejercicios 2008, 2009 y 2010, y puesto que durante dichos ejercicios el obligado presentó autoliquidaciones del IRNR (modelo 211) en territorio español, este Órgano CONFIRMA que las cuotas ingresadas por el IRNR tienen la consideración de pagos a cuenta deducibles de la cuota a ingresar por IRPF que resulta de la regularización con referencia NUM004, en cuantía de 1.552,61 euros 2008, 1.855,33 euros en 2009 y 2.441,07 euros en 2010.

SEXTO.- Acuerdo de liquidación.

Como consecuencia de todo lo anterior, este Órgano acuerda practicar la siguiente

LIQUIDACIÓN a D. Eugenio, con NIF NUM005, por el IRNR de los periodos 2008, 2009 y 2010:
PERIODO 2008 PERIODO 2009 PERIODO 2010
CUOTA DE LIQUIDACIÓN 0,00 0,00 0,00

De acuerdo con el artículo 101.3 de la LGT, la liquidación acordada tiene carácter DEFINITIVO, puesto que deriva de un procedimiento inspector en que las actuaciones han tenido carácter general habiéndose comprobado la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.»

El TEAR en la resolución impugnada expone que las actuaciones inspectoras culminaron con la notificación de dos Acuerdos:

1.- Acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de No Residente en el que se concluye que el demandante es residente en territorio español, y que por tanto, no era sujeto pasivo del IRNR. Devengando la liquidación practicada por la Inspección una deuda tributaria de cero euros.

2.- Acuerdo de liquidación correspondiente al IRPF de los ejercicios 2008, 2009 y 2019, en el que se indica que la deuda tributaria es de 3.615.106,43 euros.

Expone a continuación que las reclamaciones correspondientes al IRNR, al cifrarse la deuda en cero euros se interpusieron ante el TEAR de Canarias, y que se resuelven en la resolución dictada por el mismo en fecha 17 de noviembre de 2017 (objeto de éste recurso contencioso administrativo) y, la correspondiente al IRPF se remitió al Tribunal Económico Administrativo Central, que las resolvió en resolución de 2 de noviembre de 2017, (RG 27237/2014). (Objeto del recurso contencioso administrativo 3/2018 que se sigue ante la Audiencia Nacional)

Frente a la pretensión del recurrente de acumular las reclamaciones relativas al IRNR-sustanciadas ante el TEAR de Canarias- con las relativas al IRPF-sustanciadas ante el TEAC- lo desestima porque las normas del procedimiento económico-administrativo no lo permitían. Si bien señaló que no se resolvieron las peticiones en relación al IRNR hasta que no se dictó la Resolución del TEAC en fecha 2 de noviembre de 2017 que confirmó la liquidación del demandante como residente y liquidó por IRPF.

Segundo.

- La primera cuestión que nos planteamos es si una vez que la Inspección determina que el sujeto pasivo es residente, puede girar dos liquidaciones una como no residente con una deuda tributaria de cero euros y, a su vez, otra como residente en España.

A los efectos de resolver ésta cuestión el marco normativo vendría establecido en :

El Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en sus artículos 5 y 6 establece que :

«Artículo 5. Contribuyentes.

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.

b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 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.

c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38.

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.»

La referencia debe entenderse referida al artículo 9 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

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.»

Tercero.

En este punto, consideramos que un sujeto pasivo puede ser considerado residente aunque haya presentado una autoliquidación como no residente, que ha dado lugar a una actuación de comprobación e investigación de la Administración Tributaria. Pero lo que no puede provocar la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo como No residente es una doble liquidación como residente y como no residente, porque en ambos casos el demandante ha sido considerado sujeto pasivo de ambos impuestos, y entendemos que debe ser sujeto pasivo de uno o de otro. Es decir una vez que se estableció que su residencia estaba en España no puede confirmarse a raíz de ésta declaración con carácter

definitivo como se hecho una liquidación simultánea y por los mismos periodos como no residente.

La SAN de 30 de septiembre de 2020, (Recurso 298/2017) ante un supuesto similar en el que la cuestión litigiosa era la residencia del contribuyente ha señalado que es obvio que no se puede tributar simultáneamente por uno y otro impuesto : «El debate con la Inspección se centró en determinar si el interesado tenía la condición de contribuyente por el IRPF o en el IRNR. Concluyendo la Inspección que el demandante era contribuyente por IRPF. Practicándose la correspondiente liquidación por IRPF que fue recurrida dando lugar a la Resolución del TEAC de 15 de febrero de 2013 (RG 5901/13), que confirmó la liquidación.

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

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

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

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

De ahí que se imponga la estimación parcial del recurso, en tanto que, con independencia de lo que se resuelva en el recurso 3/2018 por la Audiencia Nacional, en relación con la Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017 que consideró residente fiscal al demandante. El TEAR de Canarias y la Inspección debieron concluir su actuación con la declaración de no residente, y remitirse a lo que resolviese el TEAC respecto a la cuestión, sin que proceda duplicar las liquidaciones por el Impuesto de la Renta como residente y como no residente.

En consecuencia una vez que se determinó que el demandante era residente en España no podía girarse una liquidación como no residente por importe de 0 euros que anulamos.

Por lo que procede la estimación parcial del recurso sin imposición de costas procesales.

FALLO

Primero.

Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo número 300/2018 presentado por Eugenio, representado por la Procuradora de los Tribunales doña BEATRIZ DEL CARMEN RAMIREZ VAZQUEZ contra la Resolución TEAR de 17 de noviembre de 2017 noviembre de 2017, que anulamos en cuanto confirmó la liquidación girada al demandante por el Impuesto de la Impuesto sobre la Renta de no Residente.

Segundo.

No hacer especial pronunciamiento sobre costas.

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.