

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089058

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de febrero de 2023

Sala 1.^a

R.G. 4549/2020

SUMARIO:

IRPF. Residencia habitual. Por aplicación de los convenios de doble imposición. Convenio con México. Acreditación de la residencia fiscal a efectos de aplicación de un Convenio de Doble Imposición (CDI). Si bien el TEAC ha considerado en ocasiones que la acreditación de la residencia fiscal podía hacerse mediante la ponderación de un conjunto probatorio, esta flexibilidad en la aportación de las pruebas no rige igual en todos los supuestos, sino que se trata de una flexibilidad condicionada.

La razón de que sea una flexibilidad condicionada estriba en que la propia normativa dictada en desarrollo del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) -concretamente, la Orden EHA/3316/2010 (Modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR)- establece en algunos supuestos la exigencia de que la prueba se realice mediante la aportación de una documentación específica: en ocasiones «un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos» -supuestos de aplicación de exenciones de la normativa interna- y, en otros casos, mediante la aportación de «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».

Diferencia que se ve reflejada en el anexo IV («Residencia fiscal en España») y en el anexo V (residencia fiscal en España. Convenio) de la citada orden reglamentaria que, en desarrollo del art. 7 del mismo texto legal, crea dos modelos distintos para que la Agencia tributaria española emita, respectivamente, uno u otro certificado.

Este es, precisamente, el caso del supuesto que aquí estamos analizando: la aplicación de una exención de Convenio que requiere, en aplicación del art. 7 de la Orden EHA 3316/2010 (Modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR), la aportación de un certificado de residencia fiscal a efectos de Convenio.

Así, la normativa anterior evidencia que la normativa interna española exige para la aplicación del beneficio fiscal del Convenio al que se acoge el obligado tributario en su autoliquidación IRNR 2018 -concretamente, a la tributación exclusiva de los rendimientos del trabajo dependiente en el país de residencia, México- la aportación de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales competentes, a efectos del CDI.

No ha de olvidarse que es la consideración de una persona como residente a efectos del Convenio la que habilita a que en ambos países la tributación se ajuste a las reglas de distribución de potestades de gravamen entre ambos Estados, a los límites de tributación, exenciones u otros beneficios derivados del mismo. Parece lógico, pues, que para habilitar la aplicación de un CDI el contribuyente haya de aportar el certificado que acredite expresamente que tiene la condición de residente a efectos del Convenio en alguno de los Estados firmantes. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 9.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Orden EHA/3316/2010 (Modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR), art. 7 y Anexos IV y V.

Convenio de 24 de julio de 1992 (Convenio con México).

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 07/09/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 17/08/2020 contra el acuerdo desestimatorio de resolución del recurso de reposición de fecha 19 de junio de 2020 interpuesto contra el acuerdo de declaración de devolución improcedente IRNR 2018 de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de fecha 21 de enero de 2020.

Segundo.

El obligado tributario es una persona física de nacionalidad española que trabaja por cuenta ajena para la entidad española **XZ S.L.** En virtud de dicha relación laboral, el obligado tributario aduce que fue trasladado en enero de 2018 a **PAÍS_NO_UE_1** y desde julio a octubre del citado año en **PAÍS_NO_UE_2**. Así, según su pretensión, estuvo trabajando efectivamente en el extranjero para la empresa española - entidad que satisfizo las remuneraciones derivadas de su trabajo personal durante todo el año 2018-.

Tercero.

En atención a dicho desplazamiento laboral, el reclamante entendió que en el ejercicio 2018 fue no residente fiscal en España y, en consecuencia, presentó autoliquidación IRNR 2018 modelo 210 solicitando la devolución a su favor de las retenciones que sobre los rendimientos del trabajo satisfechos por **XZ S.L.** dicha sociedad había efectuado - retenciones que ascendían a un total de 12.297,51 euros cuya devolución íntegra solicitaba al aplicar un tipo de gravamen del 0% sobre los rendimientos del trabajo en aplicación del CDI España - **PAÍS_NO_UE_2** -, especificando que se hallaba en este país su residencia fiscal en 2018.

Cuarto.

La presentación de la citada autoliquidación motivó que la ONGT iniciara un procedimiento de comprobación limitada IRNR 2018 que tenía por objeto "comprobar la residencia fiscal del interesado y comprobar la correcta aplicación de la exención reflejada en su declaración".

Quinto.

En el seno de dicho procedimiento, que culminó con el acuerdo de declaración de devolución improcedente impugnado, la ONGT defendió en síntesis, que el interesado era residente fiscal en España en 2018 en aplicación del criterio previsto en el artículo 9.1 b) LIRPF por radicar aquí su centro de interés económico y, en consecuencia, que no procedía reconocerle la devolución pretendida en concepto de IRNR, máxime cuando el obligado tributario no había desplegado ningún esfuerzo probatorio encaminado a acreditar que su centro de interés económico radicaba fuera del territorio español.

Sexto.

El citado acuerdo de declaración improcedente de la devolución IRNR 2018 de fecha 21 de enero de 2020 fue notificado al representante del obligado tributario mediante comparecencia en la sede electrónica de la AEAT en fecha 6 de febrero de 2020, interponiendo recurso potestativo de reposición - recurso de reposición que fue desestimatorio, confirmando la ONGT que era residente fiscal en España en 2018 por radicar aquí su centro de intereses económico y no haber acreditado que el mismo estuviera localizado fuera de España-.

Frente al acuerdo desestimatorio de resolución del recurso de reposición notificado por comparecencia en la sede electrónica de la AEAT el 17 de julio de 2020, interpone el interesado el presente recurso en única instancia, defendiendo su condición de no residente fiscal en España en 2018 y solicitando de este TEAC la estimación de su derecho a la obtención de la devolución IRNR pretendida.

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a derecho de la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de declaración de devolución improcedente IRNR 2018 dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

Tercero. Sobre la controversia jurídica.

Como hemos adelantado en los antecedentes de hecho, el reclamante es una persona física de nacionalidad española que manteniendo una relación laboral de dependencia con una entidad española (**XZ S.L**), la misma le destinó a **PAÍS_NO_UE_1** y a **PAÍS_NO_UE_2** en 2018, abonándole remuneraciones que, según aduce, corresponderían a su prestación personal desarrollada fuera del territorio español.

En virtud de dicha relación laboral, el obligado tributario percibió unos rendimientos íntegros del trabajo en 2018 por importe de 52.500 euros, practicando la sociedad empleadora **XZ** las correspondientes retenciones por importe total de 12.297,51 euros - retenciones cuya devolución fue pretendida por el obligado tributario mediante la presentación de la autoliquidación IRNR 2018 modelo 210 y que motivó la controversia aquí suscitada-.

Así, la ONGT tanto en el acuerdo especial de devolución improcedente IRNR 2018, como en la resolución desestimatoria del recurso potestativo de reposición, entendió que no procedía tramitar la devolución pretendida por ser considerado el obligado tributario residente fiscal en España en aplicación del criterio previsto en el artículo 9.1 b) LIRPF, esto es, por radicar en nuestro país su centro de intereses económicos, máxime cuando el obligado tributario no había aportado certificado de residencia fiscal en el extranjero emitido por las autoridades competentes.

Sin embargo, el obligado tributario pretende en su escrito de alegaciones que fue residente fiscal en **PAÍS_NO_UE_2** en 2018 y, al tiempo, que es contrario a derecho considerarle residente fiscal en España puesto que no tuvo aquí su centro de interés económico- alegación que funda rebatiendo los puntos de conexión económicos recabados por la Administración, cuestión que analizaremos en el fundamento de derecho Quinto -.

Cuarto. Sobre la prueba exigible para la aplicación de los beneficios del convenio.

En la autoliquidación IRNR 2018 que motiva la presente controversia, el obligado tributario solicitó la devolución íntegra de las retenciones soportadas en España puesto que pese a consignar unos rendimientos íntegros de 52.500 euros (rendimientos del trabajo abonados por **XZ**), aplicó un tipo de gravamen de 0% en aplicación de una exención de convenio (casilla 20).

Debemos precisar que el convenio que el obligado tributario parece invocar es el del CDI España - **PAÍS_NO_UE_2** puesto que era en el ámbito territorial del citado país donde el obligado tributario declaraba su residencia fiscal en la autoliquidación (... , **PAÍS_NO_UE_2**)-.

Residencia fiscal en **PAÍS_NO_UE_2** que el obligado tributario defiende en invocación del artículo 9 del Código Fiscal de la Confederación que atribuiría residencia fiscal en **PAÍS_NO_UE_2** a las personas físicas que establezcan su "casa habitación en **PAÍS_NO_UE_2**", normativa ... que incluso establece un criterio unilateral de resolución de conflictos de doble residencia fiscal en atención al "centro de intereses vitales" - concepto diferenciado del utilizado en el Modelo de Convenio de la OCDE-:

Artículo 9 Normativa ...:

<<Se consideran residentes en territorio nacional:

*I. A las siguientes personas físicas: a) Las que hayan establecido su casa habitación en **PAÍS_NO_UE_2**. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en **PAÍS_NO_UE_2**, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:*

- 1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en **PAÍS_NO_UE_2**.*
- 2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales>>*

Así, funda el interesado que su residencia fiscal radicó en 2018 en **PAÍS_NO_UE_2** puesto que en dicho país tuvo su "casa habitación" y, además, el "centro principal de sus actividades profesionales".

En relación a este primer elemento, este TEAC considera fundamental realizar una serie de puntualizaciones.

En primer lugar, que de acuerdo con las alegaciones del propio interesado y según el certificado aportado emitido por la empresa pagadora, en 2018 el mismo desempeñó su puesto de trabajo tanto en **PAÍS_NO_UE_2** como en **PAÍS_NO_UE_1** - por lo cual, intuitivamente, parece que podría plantearse un conflicto de triple residencia fiscal-.

Sin embargo, el interesado en sus alegaciones, aunque habla en sentido genérico de que su centro de intereses vitales estaba "fuera de España", lo cierto es que únicamente invoca el CDI con **PAÍS_NO_UE_2** en sus alegaciones.

Y ello llama la atención de este Tribunal puesto que, de conformidad con el certificado emitido por la empresa pagadora, estuvo destinado medio año en **PAÍS_NO_UE_1** y medio año en **PAÍS_NO_UE_2** - aunque, ciertamente, durante su estancia en **PAÍS_NO_UE_1** tuvo pequeños viajes a ..., **PAÍS_NO_UE_3**, ..., **PAÍS_NO_UE_1** y ...-:

*<<Que el Profesional **Axy**, con número de identificación ..., prestó servicios laborales en la Compañía **XZ S.L.** realizando las funciones laborales dentro de la Compañía que se describen a continuación:*

*En **PAÍS_NO_UE_1**, durante el periodo que abarca desde el mes de enero de 2018 a junio de 2018, realizando funciones laborales de responsable de expansión internacional (...)*

*En Ciudad de **PAÍS_NO_UE_2**, durante el periodo que abarca desde el mes de julio de 2018 a octubre de 2018, realizando funciones laborales de Project Manager como la gestión del proyecto " ... ".*

*En **PAÍS_NO_UE_2**, durante el periodo que abarca desde el mes de noviembre de 2018 a diciembre de 2018, realizando funciones laborales de Country Manager como las que se exponen a continuación>>.*

Y esta precisión es, a juicio de este TEAC, una reflexión trascendente puesto que nos permite observar, claramente, que la residencia fiscal no puede ser una noción que se determine de manera unilateral (esto es, autoconsiderarse residente fiscal en alguna jurisdicción), sino una cuestión jurídica que ha de ser probada y acreditada.

La cualidad de la residencia, estrictamente fiscal en este caso, se tiene cuando se cumplen los requisitos que el Ordenamiento Jurídico ha fijado para otorgar esta calificación; y ello ha de quedar acreditado en el expediente.

Y, concretamente, habiendo considerado la Administración Tributaria española conforme a unas pruebas relevantes que analizaremos en el fundamento de derecho siguiente, que era residente fiscal en España, es al aquí reclamante a quien le corresponde probar que su residencia fiscal estaba, según aduce, en **PAÍS_NO_UE_2** - carga de la prueba cuya distribución se desprende del artículo 105 LGT -:

Artículo 105 LGT. Carga de la prueba.

<<1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo>>.

Extremo este que ha asumido la doctrina, la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo cabiendo, a tal fin, recoger la cita de la reciente SAN de 28 de septiembre de 2022 (recurso 958/2019)-:

<<Conviene recordar que en materia de residencia fiscal corresponde a la Administración aportar datos de los que se infiera la existencia de domicilio fiscal en España de conformidad con lo establecido en la Ley, y si tales indicios son suficientes, corresponde al obligado tributario, demostrar su residencia en otro Estado. En esta línea, la SSTS de 16 de junio y 13 de octubre de 2011 (Rec. 4029 y 2283/2008), recuerdan que es doctrina constante de la Sala que " establecida la presunción ["se entenderá"], correspondía a la parte demostrar la residencia en otro Estado". Regla que no es sino una razonable aplicación de la distribución de la carga de la prueba en materia tributaria, pues siendo cierto que corresponde a la Administración probar "los hechos en que descansa la liquidación impugnada", no lo es menos que "cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración". Y así, en la STS de 16 de junio de 2011 (Rec. 4029/2008) se sostiene que es obligación del " sujeto sometido a comprobación de probar su residencia fuera de España cuando la Administración lo ha considerado residente en nuestro territorio">>.

Si bien este TEAC ha considerado en ocasiones que la acreditación de la residencia fiscal podía hacerse mediante la ponderación de un conjunto probatorio, esta flexibilidad en la aportación de las pruebas no rige igual en todos los supuestos, sino que se trata de una flexibilidad condicionada.

La razón de que sea una flexibilidad condicionada estriba en que la propia normativa dictada en desarrollo del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (concretamente, la Orden EHA 3316/2010) establece en algunos supuestos la exigencia de que la prueba se realice mediante la aportación de una documentación específica: en ocasiones, "un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos " (supuestos de aplicación de exenciones de la normativa interna) y, en otros supuestos, mediante la aportación de "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".

Diferencia que se ve reflejada en el anexo IV ("Residencia fiscal en España") y en el anexo V (residencia fiscal en España. Convenio") de la citada orden reglamentaria que, en desarrollo de ese artículo 7, crea dos modelos distintos para que la Agencia Tributaria española emita, respectivamente, uno u otro certificado.

Este último supuesto al que nos referíamos dos párrafos más arriba es, precisamente, el caso del supuesto que aquí estamos analizando: la aplicación de una exención de Convenio que requiere, en aplicación del artículo 7 de la Orden EHA 3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la aportación de un certificado de residencia fiscal a efectos de Convenio:

Artículo 7 ORDEN EHA 3316/2010. 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.

<<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. No obstante, cuando se practique la autoliquidación aplicando la reducción de la cuota por un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, deberá aportarse el mismo en lugar del certificado.

Cuando, conforme al artículo 24.6 de la Ley del Impuesto, se deduzcan gastos para la determinación de la base imponible, por tratarse de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se adjuntará un certificado de residencia fiscal en el Estado que corresponda expedido por la autoridad fiscal de dicho Estado.

Los certificados de residencia y la declaración a que se refiere este número 1 tendrán un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición>>

Así, la normativa anterior evidencia que la normativa interna española exige para la aplicación del beneficio fiscal del convenio al que se acoge el obligado tributario en su autoliquidación IRNR 2018 (concretamente, a la tributación exclusiva de los rendimientos del trabajo dependiente en el país de residencia, **PAÍS_NO_UE_2**) la aportación de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales competentes ..., a efectos del CDI.

No ha de olvidarse que es la consideración de una persona como residente a efectos del Convenio la que habilita a que en ambos países la tributación se ajuste a las reglas de distribución de potestades de gravamen entre ambos Estados, a los límites de tributación, exenciones u otros beneficios derivados del mismo. Parece lógico, pues, que para habilitar la aplicación de un CDI el contribuyente haya de aportar el certificado que acredite expresamente que tiene la condición de residente a efectos del Convenio en alguno de los Estados firmantes.

En este mismo sentido se pronuncia este TEAC en resolución de esta misma fecha recaída en RG. 4129/2020.

Sin embargo, lo cierto es que el obligado tributario no ha aportado en vía administrativa, ni en sede del recurso de reposición, ni en esta instancia económico-administrativa el correspondiente certificado de residencia fiscal a efectos de convenio emitido por las autoridades competentes Falta de prueba que concurre pese a que la Administración se lo requirió tanto en el requerimiento cuya notificación determinó el inicio del procedimiento de comprobación limitada, como en el trámite de puesta de manifiesto del expediente con apertura del trámite de alegaciones; extremo que igualmente afeó tanto en la resolución con declaración de improcedente de la devolución como en la resolución del recurso de reposición.

Quiere este TEAC hacer notar que el obligado tributario no ha ofrecido justificación alguna a dicha falta de aportación del certificado de residencia fiscal a efectos del CDI limitándose a afirmar, copiando la normativa interna ..., que tiene la condición de residente fiscal allí - cuestión que, como ya hemos dicho, no es de libre valoración, ni dependiente meramente de la voluntad del obligado tributario -.

Vemos, por tanto, que el obligado tributario se acoge a una exención del convenio y, sin embargo, no aporta el medio de prueba normativamente exigido para su aplicación: el certificado de residencia fiscal a efectos del CDI; prueba que no se ha aportado pese a que este TEAC tiene fehaciencia de que las autoridades tributarias ... sí expiden el certificado de residencia fiscal - cuestión que hemos analizado con motivo de distintas reclamaciones como es el caso de la resolución RG 2524/2019 de 11 de junio de 2020 -:

<<Advierte este TEAC que hemos de señalar que durante la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, el recurrente procedió a presentar el documento denominado "Constancia de residencia para efectos fiscales", certificado el día 25 de agosto de 2017, en el que se desestimaba la solicitud de expedición del citado documento en los siguientes términos: "por no cumplir los requisitos art 9 del Código Fiscal de la Federación, esta Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente O.F. 1, con sede en **PAÍS NO UE 2**, se encuentra imposibilitada jurídicamente para expedir la Constancia de Residencia para Efectos Fiscales.

Motivo del rechazo: No coincide el formato 37 con el periodo solicitado".

Posteriormente, con ocasión de la tramitación del recurso de reposición, el recurrente presenta un nuevo documento "Constancia de residencia para efectos fiscales", certificado el día 19 de septiembre de 2017, donde se indica que "la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente con sede en la **PAÍS NO UE 2**, certifica para efectos de los tratados fiscales en vigor suscritos por los **PAÍS NO UE 2**, que el contribuyente a que hace referencia es residente para fines fiscales en los **PAÍS NO UE 2**, destacándose que la presente constancia se expide con base en la información proporcionada por el contribuyente y...".

Por tanto, a juicio del presente Tribunal, la residencia del recurrente en **PAÍS NO UE 2** queda acreditada tras la presentación de este último documento, por lo que implica que el interesado deba ser considerado como no residente en España durante el ejercicio 2016>>

Lo anteriormente expuesto lleva a este TEAC a desestimar la pretensión del obligado tributario puesto que se evidencia que no ha acreditado conforme con la prueba exigida normativamente su derecho a la aplicación de la exención invocada.

Ahora bien, siendo claro que no ha acreditado el obligado tributario su residencia fiscal en **PAÍS NO UE 2** a efectos de convenio, tenemos que valorar si ha aportado pruebas de que no sea residente fiscal en España - residencia en España que, recordemos, defiende la ONGT por entender que radica aquí su centro de intereses económicos- cuestión que pasamos a analizar en el siguiente fundamento de derecho.

Quinto. Sobre la residencia fiscal en España del reclamante.

Como hemos venido explicitando, la ONGT considera que el obligado tributario fue en 2018 residente fiscal en España; residencia fiscal que defiende por entender que radica aquí su centro de interés económico en aplicación del artículo 9.1 b) Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pese a reconocer que no permaneció en territorio español más de 183 días en 2018 como consecuencia de su desplazamiento laboral al extranjero:

Artículo 9 LIRPF. 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.>>

Este Tribunal ya ha concluido (en Resolución de 22 de febrero de 2021, R.G. 2008/2019) que el precepto (artículo 9.1 b) LIRPF) nos conduce a "las actividades o intereses económicos", por lo que, además de atender a la ubicación de las diferentes modalidades de renta obtenidas por el contribuyente, deben tenerse en cuenta otros criterios, como la localización del patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, bien a través de los ingresos, bien de los gastos, y el lugar de gestión de rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas.

En Resolución de 24 de mayo de 2022 (R.G. 1527/2019), ratificamos ese criterio, añadiendo en su apoyo lo concluido por la Sentencia de 10 de noviembre de 2021, de la Audiencia Nacional (recurso núm. 3/2018), que adopta la postura ecléctica que considera que para determinar la localización del núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos se han de tomar en consideración todos los criterios objetivos que permitan determinarla, es decir tanto el lugar donde se ha obtenido el mayor volumen de rentas como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, todo ello analizando en cada caso las pruebas existentes.

Decíamos lo siguiente:

<<"DÉCIMO.- No obstante lo anteriormente expuesto, hay que analizar la eventual concurrencia del otro criterio, esto es, la ubicación del núcleo principal de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, ya que, el criterio de residencia basado en el centro de intereses económicos se establece como una regla alternativa al de permanencia temporal en España, ya que dicha condición se deriva de "cualquiera de (estas) circunstancias". De esta forma, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia han venido repitiendo que este criterio del núcleo de intereses económicos "no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica" (Resolución el TEAC de 19 de diciembre de 1997), debiendo limitarse "al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo" (STS de 4 de julio de 2006).

No obstante, esto no puede llevar a restringir de forma innecesaria el concepto de "núcleo principal de intereses económicos" y así lo expresa una reciente sentencia de la Audiencia Nacional, de 10 de noviembre de 2021 (núm. rec. 3/2018), que hace alusión a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y a la doctrina de este TEAC (subrayados de este TEAC):

"Así pues, resulta incontestable que el recurrente no cumple el criterio de permanencia, toda vez que no ha permanecido en territorio español más de 183 días en ninguno de los ejercicios de referencia.

Pues bien, en orden al segundo de los elementos determinantes de la residencia fiscal, el art. 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente; en cambio, a la hora de regular la residencia del contribuyente en la concreta Comunidad Autónoma, el art. 72 de la LIRPF sí establece los criterios para determinar dónde se encuentra el principal centro de intereses, definido por el lugar en que se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF, y así lo hemos declarado en ocasiones anteriores (SAN de 26 de mayo de 2021, rec. 678/2018).

La STS de 4 de julio de 2006 (rec. 3400/2001), afirma que «La consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo».

En lo que respecta a la vinculación al territorio español por motivos económicos, se ha considerado que el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, queda localizado en el lugar donde se ha obtenido el mayor volumen de rentas, es decir, si obtiene en España más rentas que en cualquier otro país (SAN de 29 de junio de 2006 o la Contestación de la DGT a Consulta vinculante nº 1539/04 de 4 de agosto de 2004).

También se ha identificado como el lugar donde se concentre la mayor de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios o desde donde administre sus bienes (STSJ de Cataluña de 29 de enero de 2004). Adoptando una postura ecléctica se ha afirmado la necesidad de analizar, caso por caso, ambas cuestiones (renta obtenida e inversiones efectuadas), STS de 4 de julio de 2006 y SSTSJ de Galicia de 30 de abril de 2007).

Se han considerado criterios objetivos que permiten radicar el centro de intereses económicos, en España o en cualquier otro país; gestión de explotaciones económicas, titularidad y utilización de inmuebles, urbanos o rústicos; titularidad y utilización de bienes muebles, principalmente vehículos; titularidad de otros derechos o cuentas bancarias, regularidad de movimientos bancarios, declaraciones en medios de comunicación, etc, resolución del TEAC de 9 de febrero de 2011, SAN de 20 de septiembre de 2001, de 27 de junio de 2002 y de 17 de octubre de 2002."

De esta forma, para determinar el núcleo principal de intereses económicos se han tomar en consideración todos los criterios objetivos que permitan determinarlo.

*Tal y como sucede en el presente caso, la **Audiencia Nacional, en su Sentencia 202/2008, de 30 de junio de 2010**, que hace referencia a la Sentencia del **Tribunal Supremo 5071/2006, de 4 de julio de 2006**, aclara que el criterio de centro de intereses económicos puede operar incluso en supuestos en los que el obligado tributario está en disposición de un certificado de residencia fiscal de otro Estado.*

Con carácter previo conviene advertir que, si lo que se está discutiendo es la residencia fiscal en España (por radicar el núcleo principal de intereses económicos) y Suiza (por el certificado de residencia fiscal aportado) la comparativa en torno al patrimonio y rentas debe ir referida al sito en ambos Estados, de forma directa o indirecta, no a Estados terceros respecto de los cuáles el reclamante no ha acreditado residencia fiscal alguna.

En este sentido, si lo que se trata de determinar es la sujeción del reclamante a la jurisdicción fiscal de un Estado, sólo de uno pero, al menos, de uno, no resulta pertinente para el debate los intereses económicos que el

reclamante posea en terceros Estados, en este caso, Estonia, respecto de los cuáles no ha acreditado su residencia fiscal ya que, en ningún caso va a tener la condición de residente fiscal en dicho Estado.

Así también queda recogido en el Acuerdo de liquidación señalándose: "En relación con el concepto "núcleo principal de intereses" se debe hacer un análisis comparativo entre los intereses económicos del contribuyente en España, con los que posee en el Estado donde dice ser residente, en nuestro caso Suiza. Por tanto bastaría la primacía de los intereses económicos situados en España sobre los ubicados en Suiza para considerarlo residente en territorio español."

Y así ha sido recogido por el Alto Tribunal la ya citada sentencia de 4 de julio de 2006 al indicar (subrayados de este TEAC):

"QUINTO.- En el cuarto motivo de casación se considera infringido el artículo 12.1 a) y b) de la Ley 18/91 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A tal efecto el recurrente argumenta que la mayor parte de su patrimonio "no se encontraba situado en España".

El motivo no puede prosperar en virtud de diversas consideraciones. Efectivamente, la apreciación sobre dónde radica el núcleo principal o la base de las actividades empresariales, profesionales o económicas del recurrente, es cuestión probatoria no susceptible de casación, o, alternativamente, la valoración probatoria efectuada por la sentencia de instancia no ha sido combatida por los preceptos que recogen tal tipo de infracción. En cualquier caso, el hecho de que el 60 % del valor patrimonial del recurrente esté fuera de España no permite deducir que esos valores patrimoniales radiquen en Suiza que, junto con España, son los dos lugares sobre los que se disputa acerca de la residencia. Finalmente, "la mera titularidad de acciones" no puede equipararse, como sugiere el recurrente, a las "actividades" empresariales y profesionales e "intereses" económicos que son los únicos conceptos que el precepto invocado se contemplan."

Lo anterior permite rechazar las alegaciones del reclamante respecto de los intereses económicos en Estonia toda vez que, en ningún momento se ha esgrimido o pretendido por el reclamante ser residente fiscal en dicho Estado, al contrario, considera improcedente la actuación de la Administración precisamente argumentando que, a pesar de los importantes intereses económicos que posee en Estonia, las autoridades fiscales de dicho país nunca le han considerado residente por serlo en Suiza.

Es evidente la nula importancia que tiene la interpretación y/o aplicación que de sus normas tributarias o del correspondiente CDI realicen las autoridades fiscales extranjeras para el caso que nos ocupa pues, lo que se trata de valorar es si la actuación de la Administración española es conforme o no a lo preceptuado en nuestro ordenamiento.

Por ello, lo que se debe comparar es los intereses económicos, esto es, inversiones y fuentes de renta del reclamante radicados en Suiza con los radicados en España, siendo éstos últimos los que detalla el Acuerdo de liquidación que, a continuación se resumen: (...)>>

Así, de la doctrina expuesta, ya extrajimos en la resolución 4837/2019 de 19 de diciembre de 2022 las siguientes conclusiones:

<<- Para determinar el núcleo principal de intereses económicos se han tomar en consideración todos los criterios objetivos que permitan determinarlo.

- El criterio de centro de intereses económicos puede operar incluso cuando el obligado tributario tenga un certificado de residencia fiscal de otro Estado.

- Si lo que se está discutiendo es la residencia fiscal en España (por radicar el núcleo principal de intereses económicos) y Andorra (por los certificados de residencia administrativa y fiscal que pretende hacer valer) la comparativa en torno a los intereses económicos debe ir referida a ambos Estados, de forma directa o indirecta, no a Estados terceros respecto de los cuáles el reclamante no ha acreditado residencia fiscal alguna.

En definitiva, lo que se debe comparar en el presente caso son los intereses económicos del reclamante radicados en Andorra con los radicados en España, bastando la primacía de estos últimos para considerar al interesado residente en territorio español. Siendo indiferentes para el debate los intereses económicos que el reclamante posea en Suiza>>

Esto es, tenemos que ponderar todos los elementos objetivos que puedan servir para acreditar que el centro de interés económico de D. **Axy** está en España o en **PAÍS_NO_UE_2** -país en el que afirma ser residente fiscal- siendo indiferentes los intereses económicos que pudieran ser poseídos en cualesquiera otras jurisdicciones fiscales.

Concretamente, en relación a la localización en España del centro de interés económico de D. **Axy**, la Administración se refiere a varios elementos:

La empresa pagadora de los rendimientos del trabajo es una empresa española siendo estos su fuente principal de ingresos

El contribuyente es titular de cuentas bancarias en territorio español y de acciones de empresas españolas
Dispone de un inmueble de su propiedad en ..., provincia de...

Es titular de un contrato de suministro de energía eléctrica donde se reflejan consumos durante todo el ejercicio 2018 en la calle ... **PROVINCIA_1** y pagados en una cuenta de la que es titular.

Elementos que son rebatidos por el reclamante en sus alegaciones, cuestión que pasamos a analizar.

Sobre los rendimientos del trabajo.

El obligado tributario discrepa con que se pueda utilizar la residencia del pagador de los rendimientos del trabajo como indicio del centro de interés económico.

Quiere este TEAC advertir que la utilización de este indicio es válido porque es un criterio objetivo que determina un punto de conexión económica con nuestro país.

Ciertamente, lo que no parece razonable es utilizar este criterio como único indicio, esto es, desprender de la residencia del pagador directamente la localización del centro de interés económico del perceptor, sin valorar otros elementos de prueba ya que, recordemos, en aplicación de la postura ecléctica deben ponderarse los distintos elementos objetivos disponibles.

Así, este TEAC ya ha aceptado la utilización de este criterio tanto en el caso de los rendimientos del trabajo independiente (es el caso de la resolución de 22 de febrero de 2021, RG 2008/2019) como en el caso de la percepción de pensiones públicas - ejemplo de ello es la resolución RG 6331/2019 de 23 de marzo de 2022-:

Resolución TEAC RG 2008/2019 de 22 de febrero de 2021:

<<Dicho lo cual, a juicio del presente órgano revisor, el recurrente reúne los requisitos para ser considerado residente fiscal en España en atención al artículo 9.1 b) de la LIRPF, al radicar en España "el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta": - En primer lugar, se encuentra en territorio español la principal fuente de renta, en tanto que la empresa que le satisface los rendimientos del trabajo radica en España. - Además, dispone en territorio español de, al menos, tres inmuebles, dos de los cuales generan rendimientos del capital inmobiliario>>.

Resolución TEAC RG 6331/2019 de 23 de marzo de 2022:

<<En primer lugar, según consta en el expediente, la relación con la entidad española XXX SL, en donde trabajaba desde el año 2005, finalizó el 31 de enero de 2018, pasando a continuación a estar en la situación de jubilación. Por tanto, desde febrero de 2018 el recurrente deja de tener como principal fuente de ingresos las retribuciones procedentes de dicha entidad española y pasa a percibir una pensión de jubilación del Instituto Nacional de la Seguridad Social.

De lo anterior podría desprenderse que su principal fuente de renta radica en territorio español, al haber recibido en enero su renta de una empresa española y el resto del año satisfacerse la pensión de jubilación por un ente público español.>>.

Sentado lo anterior, queremos precisar que el interesado aduce en sus alegaciones que este TEAC ya habría aceptado en resoluciones previas que la residencia del pagador no pueda ser considerado como punto de conexión en la determinación del centro de interés económico. Concretamente, se refiere a la resolución 1391/2016 de 11 de marzo de 2019.

No obstante, discrepamos con esta alegación. La razón es que aunque ciertamente dicho expediente tiene elementos de hecho comunes con el aquí enjuiciado (trabajador desplazado a **PAÍS_NO_UE_3** pese a lo cual es la empresa española la que sigue retribuyendo su prestación personal), lo que se planteaba no era exactamente lo mismo. Así, la controversia jurídica se suscitó porque el trabajador presentó ante la AEAT una solicitud para que le devolvieran las retenciones IRPF practicadas por su empresa puesto que, en aplicación de la normativa IRPF, no estarían sujetos en España a IRNR por no ser trabajos que "deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español" (artículo 13.1 c) TRLIRNR). Y, sin embargo, la Administración no tramitó dicha solicitud por considerar que debió haber presentado una autoliquidación IRNR modelo 210 - formalismo que este TEAC rechazó pero, sin negar que la residencia del pagador no fuera un punto determinante del centro de interés económico ordenando que la Administración volviera a resolver en atención a "las razones de fondo esgrimidas por el interesado"-:

<<Todo ello abona claramente la realidad de que durante el tiempo de desplazamiento a **PAÍS_NO_UE_3**, el empleado fue no residente en España -lo que, como ya hemos señalado no niega la Administración española-, y, lo que es asimismo relevante, prestó su trabajo en **PAÍS_NO_UE_3**, integrado en el centro de trabajo allí ubicado. De modo que no cabe considerar que el rendimiento deriva ni directa ni indirectamente de un trabajo prestado en España.(...) Por lo tanto, de lo anterior se desprende que cuando el solicitante planteó la devolución de las retenciones soportadas, entendiendo que habían sido indebidamente practicadas al considerar que las rentas correspondían a trabajos efectuados fuera de España, la oficina Gestora debió tramitar su solicitud en los términos en que la misma había sido formulada.

Ha de considerarse que, de resultar acreditada la argumentación del interesado, las rentas no debían haber sido sometidas a tributación en España y la retención reputarse improcedente.

Procede, pues, estimar parcialmente la reclamación y anular el acto administrativo impugnado, que inadmite la solicitud, así como ordenar el traslado del expediente de nuevo a la Oficina Gestora a fin de que se instruya el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos y, en caso de que entendiéndose la Gestora que procede la misma a la vista de las razones de fondo esgrimidas por la interesada, se proceda en este caso a la devolución de los ingresos indebidos en virtud de lo establecido por los artículos 32, 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria>>.

Además, también es un indicio de conexión económica con España que el obligado tributario siguiera cotizando en 2018 a la Seguridad Social española - extremo que niega el interesado simplemente haciendo referencia a las pocas garantías laborales que existen en **PAÍS_NO_UE_2**, afirmaciones que no alteran la conclusión aquí alcanzada: en 2018 todos sus rendimientos eran satisfechos por una empresa española y estaba asegurado por la Seguridad Social española.

Sobre la titularidad de cuentas y acciones en España

La Administración en la resolución desestimatoria del recurso de reposición especifica que el obligado tributario tiene cuatro cuentas bancarias en España: una en ..., dos en ... y otra en ...

Además, utiliza un indicio trascendente puesto que pese a que el interesado se centra en defender que su centro de interés económico no estuvo en 2018 en España puesto que dicho año estuvo trabajando fuera de España, lo cierto es que el saldo de las cuentas bancarias ese año se incrementó: paso de rozar los 14.000 euros a alcanzar los 60.828,23 euros.

Ciertamente la Administración reflexiona acerca de si dicho incremento se debió al cobro en una de las cuentas bancarias españolas de los rendimientos del trabajo -reflexión que critica el interesado-.

Sin embargo, lo cierto es que el motivo que subyazca al incremento de sus saldos en bancos españoles es irrelevante, puesto que lo trascendente es que es indiscutible que es un indicio trascendente que, permaneciendo mayoritariamente en 2018 fuera de territorio español, aún así el obligado tributario incrementase sus posiciones inversoras en España. Esto es, que su no presencia física en España no vino acompañada de una desinversión en nuestro país sino al contrario: de una mayor inversión en territorio español.

Y, frente a este relevante indicio, adviértase que el interesado simplemente se ha limitado a formular alegaciones genéricas ("de la misma manera se puede explicar que es residente en **PAÍS_NO_UE_2** explicando que tiene cuentas corrientes en **PAÍS_NO_UE_2**") pero no ha aportado prueba alguna de que tenga ninguna cuenta bancaria en dicho país, ni titularidad de ningún tipo de activo financiero.

Y, al tiempo, tampoco es relevante enjuiciar si sus posiciones inversoras le reputaron mayores o menores rendimientos porque lo cierto es que, muchos o pocos, solo obtuvo rentas pasivas en España y ninguna en **PAÍS_NO_UE_2**.

Por tanto, ante su falta de prueba que nos lleva a desconocer plenamente que tuviera algún tipo de inversión en **PAÍS_NO_UE_2**, nos lleva indiscutiblemente a concluir que este es un indicio trascendente en la determinación de que su centro de interés económico en 2018 estaba en España.

Sobre la titularidad de inmuebles

La Administración en el acuerdo de devolución improcedente y en la resolución desestimatoria del recurso de reposición, fundan que D. **Axy** era titular en 2018 de un inmueble sito en territorio español sito en ... (...) - lugar de nacimiento según consta en su pasaporte-.

Inmueble cuya propiedad el reclamante reconoce que ostenta:

<<De ninguna manera pretende esta parte discutir la titularidad del inmueble. Ahora bien, sí que procede destacar de qué inmueble se trata y cómo se adquirió.>>

Así, el reclamante en sus alegaciones se refiere a que es un almacén, que lo adquirió por herencia de su padre y que únicamente es nudo propietario. Sin embargo, dejando de lado que estos extremos no podemos contrastarlos por no haber aportado él evidencias de los mismos, lo cierto es que en nada alteran la ponderación por indicios que venimos realizando.

De este modo, lo que es claro es que el reclamante es propietario de un inmueble en España y, sin embargo, no es propietario de ningún inmueble en **PAÍS_NO_UE_2**: ni lo acredita, ni lo afirma en sus alegaciones genéricamente como sí hacía con las cuentas bancarias.

A resultas de lo anterior, de nuevo, la titularidad de inmuebles se erige en un nuevo indicio cuya ponderación apunta a que el centro de interés económico de D. **Axy** estuvo en 2018 en España.

Sobre el contrato de energía eléctrica en España.

La Administración en el acuerdo especial aduce:

*<<Además es titular de un contrato de suministro de energía eléctrica donde se reflejan consumos durante todo el ejercicio 2018 en la calle ...**PROVINCIA_1** y pagados en una cuenta de la que es titular>>.*

Frente a esa afirmación, el interesado en sus alegaciones afirma:

<<En 2018 no vivió en esa casa el interesado. Tampoco se cargan los recibos en su cuenta corriente ni el contrato de suministro está a su cuenta. Adjunto remite copia de una factura en la que aparece el titular como ANEXO VII.

*El titular del suministro es ... y él es quien es el titular de la cuenta corriente de cargo de las facturas. Es más, la cuenta corriente en la que se cargaban los recibos cuando él era titular es una cuenta que **Axy** dejó de utilizar y aunque no está cerrada tiene saldo cero>>*

En atención a este extremo, quiere este TEAC advertir que no podemos compartir las alegaciones del interesado. En primer lugar, porque se limita a negar que se cargase en su cuenta corriente los recibos pero, sin embargo, no aporta los extractos bancarios para acreditar tal afirmación que, recordemos, sí confirma la Administración: "es titular de un contrato de suministro de energía eléctrica donde se reflejan consumos durante todo el ejercicio 2018 en la calle ... **PROVINCIA_1** y pagados en una cuenta de la que es titular".

En segundo lugar, tampoco la copia de la factura aportada como ANEXO VII acredita ese extremo puesto que es una factura de energía eléctrica de ... de 2020, esto es, muy posterior al año que aquí estamos valorando (2018), de forma que el mero hecho de que el titular en 2020 sea otro en nada contradice la afirmación de la Administración de que fue D. **Axy** el titular en 2018.

A resultas de la ponderación de todos los indicios, y habiendo apuntado todos ellos en idéntico sentido a que su centro de interés económico estaba en España, este TEAC concluye que el obligado tributario fue residente fiscal en España en 2018 en aplicación del criterio previsto en el artículo 9.1 b) LIRPF.

A mayor abundamiento, no quiere este TEAC dejar de recalcar que tampoco el interesado ha acreditado que hubiera tributado por renta mundial en **PAÍS_NO_UE_2**, lo cual es consustancial al concepto de residencia fiscal. Así, lo explicita la Audiencia Nacional, por ejemplo en la Sentencia de 5 de diciembre de 2006 (Recurso Contencioso. Administrativo 995/2003), reiterada por las posteriores sentencias de 1 de marzo de 2007 (Recurso Contencioso. Administrativo 996/2003), y de 30 marzo 2007, (Recurso contencioso-administrativo 998/2003), se dice:

<<Ha de recordarse que, de acuerdo con los principios que rigen la relaciones fiscales internacionales, entre países que no se califiquen de "paraísos fiscales", resulta esencial el concepto de "residencia fiscal", a fin de determinar el reparto de potestades tributarias respecto a un mismo contribuyente: la residencia fiscal se localiza en un país, que es el grava su renta mundial (lo que en España se denomina tributación por "obligación personal"), pudiendo obtener rentas en más de un país sin ser en ellos residente fiscal, los cuales le gravarán como tal no residente (lo que en España se denomina tributación por "obligación real") únicamente por las rentas generadas en cada uno, articulándose normalmente en el país de residencia los mecanismos para evitar la doble imposición, ya sea previstos por algún Convenio para evitar la Doble Imposición, ya lo sea por la normativa interna del mismo>>

A resultas de todo lo anterior, este Tribunal Central desestima plenamente las alegaciones del interesado, confirmando que fue en 2018 residente fiscal en España por radicar aquí su centro de intereses vitales y, en consecuencia, que no tenía derecho a la devolución de las retenciones pretendidas mediante la presentación de la autoliquidación IRNR 2018 modelo 2010 siendo, por ende, jurídicamente conformes a derecho tanto el acuerdo especial de declaración de devolución improcedente como la resolución desestimatoria del recurso de reposición.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.