

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090414

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 396/2023, de 3 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1030/2020

#### SUMARIO:

**IRNR. Determinación de la residencia.** En el caso de autos, el núcleo del debate litigioso es determinar si el recurrente tuvo o no la condición de residente fiscal en España en el ejercicio 2014 y, en consecuencia, si tuvo o no la obligación de tributar por el IRN, tomando en consideración que el recurrente prestaba sus servicios como empleado en la Oficina Europea de Patentes. Para demostrar su residencia fiscal en Holanda, el recurrente aportó copia de la escritura de adquisición y transmisión del inmueble sito en Madrid cuya pérdida patrimonial se declaró en el Modelo 210 presentado, en la que se le identifica como residente en Holanda con indicación de su domicilio en La Haya, certificado de la Oficina Europea de Patentes, por el que se indica que el reclamante es empleado en dicha Oficina desde el 01-04-1990, un certificado emitido en el que se indica expresamente que, dado que los ingresos de una organización internacional están exentos de tributación y por lo tanto no tiene la condición de obligado tributario, el tratado para evitar la doble imposición entre Holanda y España no es aplicable, un certificado emitido por la Oficina de Impuestos en Bélgica en el que se indica que el reclamante no está sujeto plenamente a tributación en Holanda, o que únicamente por los ingresos de fuente holandesa, por lo que se determina su condición de No Residente Fiscal en Holanda, pues a efectos fiscales no es considerado residente fiscal en dicho territorio, certificado de Empadronamiento expedido por el Ayuntamiento de La Haya, copia del carnet de conducir holandés, título de propiedad de un vehículo domiciliado en Holanda, copia del contrato de cuenta corriente abierta en una entidad financiera en Holanda, carta de pago del impuesto satisfecho por el cambio de matrícula del vehículo en Holanda, justificante del pago del impuesto de circulación holandés, justificantes de citas médicas y facturas de fisioterapia, justificante de pago de la cuota anual de inscripción en un club de tenis y el abono anual en una biblioteca en La Haya. A juicio de la Sala, la resolución del TEAR que consideró que no estaba acreditada la residencia fiscal en Holanda está motivada. Otra cosa es que se comparta la decisión, pero en modo alguno puede considerarse que el Tribunal no haya explicado y explicitado su decisión, de modo que el recurrente puede conocer con detalle todos estos extremos. Según el protocolo del Convenio sobre concesión de Patentes Europeas, el Consejo de Administración fijará a cuáles funcionarios y altos funcionarios de la organización estarán sujetos, en beneficio de la organización, a un impuesto sobre los emolumentos y salarios que les abone esta, en cuyo caso, los emolumentos y salarios que reciban estarían exentos del Impuesto Nacional sobre la Renta. El recurrente acreditó que era empleado de la Oficina Europea de Patentes y Marcas en la que trabajaba en el ejercicio comprobado; pero no demostró que era residente fiscal en Holanda a los efectos del Convenio. Los certificados expedidos por las autoridades fiscales holandesas que aporta expresamente refieren que «no puede ser considerado como residente en Holanda según los objetivos de la Convención entre Holanda y España de 1971». Los ingresos que percibe de la organización internacional están exentos del Impuesto Nacional sobre la Renta. El traslado de su domicilio a la sede de la organización no determina por sí mismo que tenga allí su residencia fiscal pues para que se considere que una persona tiene residencia fiscal en un determinado país es preciso que esté sometido a imposición en él por obligación personal. No obstante, procede anular los acuerdos sancionadores impugnados, por cuanto vienen referidos a otros ejercicios diferentes al que nos ocupa, ya que la residencia fiscal de las personas físicas se determina para cada año o periodo impositivo.

#### PRECEPTOS:

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

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

#### PONENTE:

*Doña María Asunción Merino Jiménez.*

Magistrados:

Don JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Don CARLOS DAMIAN VIEITES PEREZ

Don MARIA ASUNCION MERINO JIMENEZ  
Don LUIS MANUEL UGARTE OTERINO  
Don JOSE MARIA SEGURA GRAU  
Don ALFONSO RINCON GONZALEZ-ALEGRE

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2020/0016693

Procedimiento Ordinario 1030/2020 SECCIÓN DE APOYO.

Demandante: D./Dña. Genaro

PROCURADOR D./Dña. MARIA SONIA ESQUERDO VILLODRES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 396/2023

Presidente:

D. JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PEREZ

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

D. ALFONSO RINCON GONZALEZ-ALEGRE

En Madrid, a tres de mayo de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala el procedimiento ordinario nº 1030/2020 promovido ante este Tribunal por DON Genaro representado por la Procuradora Doña Sonia Esquerdo Villodres y defendido por el Letrado Don Andrés Pérez Echeveste, contra la resolución de 27 de julio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación económico administrativa con número de referencia NUM000 interpuesta contra acuerdo de resolución de devolución improcedente (Número de Referencia: NUM001) dictado por la AEAT, en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (no residentes sin establecimiento permanente), Modelo 210, ejercicio 2014, siendo la cuantía de la reclamación de 8.220 euros.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO.**

**Primero.**

- La referida parte actora promovió el presente recurso contencioso administrativo contra la resolución reseñada, y seguido el cauce procesal previsto legalmente, despachó en el momento oportuno el trámite correspondiente de demanda en cuyo escrito y conforme a los hechos y razonamientos jurídicos consignados, suplicó la estimación del recurso y que se dicte sentencia declarando lo que sigue:

"I. La nulidad de la resolución impugnada por falta de motivación al haber ignorado el análisis de dos de las tres cuestiones planteadas al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

II. La condición de no residente en España a efectos fiscales del contribuyente y, consecuentemente, su condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

III. El derecho del contribuyente a obtener la devolución derivada de la normativa del tributo, solicitada con ocasión de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes de referencia, así como de los intereses de demora devengados a su favor, hasta la fecha en la que el órgano competente ordene el pago de la devolución.

IV. Subsidiariamente, el derecho del contribuyente a obtener la devolución de ingresos indebidos derivada de la retención soportada con ocasión de la transmisión del inmueble de su propiedad, referido en el cuerpo del presente escrito, así como de los intereses de demora devengados a su favor, hasta la fecha en la que el órgano competente ordene el pago de la devolución."

Las alegaciones de la parte demandante en defensa de su pretensión son, en síntesis, la condición de no residente fiscal en España del recurrente, funcionario de la Oficina Europea de Patentes, y la procedencia de la devolución de las retenciones que le fueron practicadas con ocasión de la venta en 2014 de un inmueble de su propiedad sito en Madrid.

**Segundo.**

- La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara Sentencia en la que se desestime el recurso y se confirmen las resoluciones administrativas que son objeto del mismo, con condena en costas.

La Administración demandada sostiene la conformidad a derecho de la resolución del TEARM reproduciendo los argumentos empleados en vía administrativa. Destaca que la documentación aportada por el actor no es prueba suficiente que permita determinar que su residencia fiscal estuviera fuera de España durante el ejercicio objeto de comprobación, en el sentido de estar sometido a imposición en otro Estado por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, es decir, por su renta mundial.

**Tercero.**

- Por decreto de 29 de abril 2021 se fija la cuantía del recurso en 8.220 euros.

Por auto de 7 de mayo de 2021 se recibe el pleito a prueba, declarando la pertinencia de las propuestas, dándose traslado a las partes para presentar el escrito de conclusiones.

Tras ello, se señaló como día para votación y fallo de este recurso el día 25 de abril de 2023, fecha en que ha tenido lugar la deliberación y votación.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

**FUNDAMENTOS JURIDICOS****Primero. -Resolución recurrida. Antecedentes. Argumentos de las partes.**

Constituye el objeto de este recurso la resolución de 27 de julio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación económico administrativa con número de referencia NUM000 interpuesta contra acuerdo de resolución de devolución improcedente (Número de Referencia: NUM001) dictado por la AEAT, en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), sin establecimiento permanente, Modelo 210, ejercicio 2014, de la que se extraen las siguientes consideraciones en relación con la demanda del actor:

1. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a si el reclamante tiene la condición de residente fiscal en España durante el ejercicio objeto de comprobación.

2. En el presente supuesto consta en el procedimiento instruido la siguiente documentación aportada por el reclamante, en aras de acreditar su residencia fiscal en Holanda:

\* Copia de la escritura de adquisición y transmisión del inmueble sito en Madrid cuya pérdida patrimonial se declara en el Modelo 210 presentado, en la que se le identifica como residente en Holanda, con domicilio en La Haya.

\* Certificado de la Oficina Europea de Patentes, por el que se indica que el reclamante es empleado en dicha Oficina desde el 01-04-1990.

\* Un certificado emitido en el que se indica expresamente que, dado que los ingresos de una organización internacional están exentos de tributación y por lo tanto no tiene la condición de obligado tributario, el tratado para evitar la doble imposición entre Holanda y España no es aplicable.

\* Un certificado emitido por la Oficina de Impuestos en Bélgica en el que se indica que el reclamante no está sujeto plenamente a tributación en Holanda, o que únicamente por los ingresos de fuente holandesa, por lo que se determina su condición de No Residente Fiscal en Holanda, pues a efectos fiscales no es considerado residente fiscal en dicho territorio.

\* Certificado de Empadronamiento expedido por el Ayuntamiento de La Haya.

3. Con la interposición de la presente reclamación el reclamante aporta documentación adicional a los efectos de acreditar su residencia en Holanda, que consiste en: Copia del carnet de conducir holandés, título de propiedad de un vehículo domiciliado en Holanda, copia del contrato de cuenta corriente abierta en una entidad financiera en Holanda, carta de pago del impuesto satisfecho por el cambio de matrícula del vehículo en Holanda, justificante del pago del impuesto de circulación holandés, justificantes de citas médicas y facturas de fisioterapia, justificante de pago de la cuota anual de inscripción en un club de tenis, abono anual en una biblioteca en La Haya...

4. Este Tribunal considera que la documentación aportada por el reclamante no es prueba suficiente que permita determinar que su "residencia fiscal" estuviera en Holanda durante el ejercicio regularizado (2014), en el sentido de estar sometido a imposición en dicho Estado por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (es decir, por su renta mundial); debiendo tenerse en consideración que expresamente se indica por las autoridades fiscales holandesas, en los certificados que se adjuntan, que únicamente se someten a tributación en Holanda las rentas de fuente holandesa percibidas por el reclamante.

5. No aportándose el certificado de residencia fiscal, deben ser aportados medios de prueba que de manera ineludible acrediten tal circunstancia, lo que no concurre en el presente caso.

Los antecedentes de la resolución del TEARM de 27 de julio de 2020 que obran en el expediente resumidamente son los siguientes:

Tras la presentación por el recurrente de la declaración liquidación modelo 210, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) sin establecimiento permanente, solicitando la devolución de 8.220 €, la AEAT notifica requerimiento de aportación de documentación.

Del modelo 210 del IRNR correspondiente al ejercicio 2014 resultaba un importe a devolver de 8.220 euros que, según el declarante, derivaba de la retención por el comprador del tres por ciento, para su ingreso en la Hacienda Pública, del precio de la compraventa celebrada en fecha 27 de febrero de 2014 de inmueble propiedad del contribuyente sito en Madrid, por la que había sufrido una pérdida patrimonial por importe de 73.217,96 euros.

La AEAT inicia procedimiento de comprobación limitada referente al IRNR ejercicio 2014 y, tras la tramitación correspondiente, notifica resolución en la que considera que no procede acceder a la devolución solicitada por el interesado puesto que, al no haberse aportado el certificado de residencia fiscal requerido, no se puede acreditar que deba de tributar por el IRNR. Los documentos aportados no son Certificados de Residencia Fiscal y con la documentación aportada no queda acreditada la residencia fiscal en el país de residencia declarado. En consecuencia, no se entra a valorar la documentación aportada por el contribuyente junto con la presentación del modelo 210.

Las dos certificaciones aportadas por el recurrente ante la AEAT señalan:

" Por la presente declaro que, Genaro, BSN: 2028.18.603, está trabajando para la Oficina Europea de Patentes desde el 1 de enero de 2007 en Rijswijk ZH, Holanda.

Alguien que vive en Holanda, será calificado como residente en Holanda sobre la base del artículo 4 de la Ley General sobre Impuestos Estatales (AWR) y por lo tanto será considerado como residente fiscal.

Sin embargo de conformidad con el acuerdo entre la Oficina Europea de Patentes y Holanda el salario y emolumentos de la Oficina Europea de Patentes estarán exentos de impuestos.

Dado que sus ingresos de una organización internacional están exentos y por lo tanto no tiene la condición de obligado tributario, el tratado para evitar la doble imposición entre Holanda y España no es aplicable. Después de todo, usted no se encuentra totalmente exento de tributación, pero sólo tributará en Holanda respecto de los

ingresos de fuente holandesa (que no sean remuneraciones de la organización internacional) o ahorros y propiedades situadas en Holanda (Capítulo 7 de la Ley del Impuesto sobre Ingresos).

Por consiguiente no se le puede proporcionar ninguna declaración de residente. (...)"

" En base a nuestra legislación nacional, el Sr. Genaro es considerado como residente en Holanda y residente fiscal. (...)

El Sr. Genaro no está completamente sujeto a tributación en Holanda. Él es residente fiscal, pero por circunstancias fiscales él es tratado como no residente. No hay plena responsabilidad fiscal y por lo tanto la convención entre Holanda y España de 1971 no es aplicable.

El Sr. Genaro no puede ser considerado como residente en Holanda según los objetivos de la Convención entre Holanda y España de 1971.

En consecuencia, no se puede proporcionar ninguna declaración de residente al Sr. Genaro".

Contra dicha resolución se interpone la reclamación económico administrativa NUM000 que es desestimada por el TEARM en la resolución de 27 de julio de 2020 recurrida en esta causa.

En su escrito de demanda, el recurrente alega que la resolución del TEARM le genera indefensión al no haberse pronunciado sobre todas las cuestiones planteadas en la reclamación.

Sostiene además su condición de no residente fiscal en España alegando que desarrolla su trabajo personal como funcionario de la Oficina Europea de Patentes, en su subsele de La Haya, desde el 1 de abril de 1990, y tiene su residencia habitual en la ciudad de La Haya desde 18 de abril de 1990. No desarrolla su actividad como funcionario español, sino directamente como funcionario de la Oficina Europea de Patentes. Los documentos aportados acreditan su residencia en Holanda y no ha podido obtener de las autoridades fiscales holandesas el certificado requerido por la Administración tributaria española porque, en virtud del Convenio de 5 de octubre de 1973 sobre concesión de patentes europeas, los funcionarios de la Oficina Europea de Patentes gozan de exención del Impuesto Nacional sobre la Renta en relación con los emolumentos y salarios que les abone la Organización Europea de Patentes; motivo por el cual no se ha visto obligado, desde el efectivo traslado de su residencia fiscal a Holanda, a tributar en dicho territorio, al no haber obtenido rentas distintas a las derivadas de su trabajo personal en el citado organismo internacional.

Por el Abogado del Estado en el escrito de contestación a la demanda se interesa la desestimación del recurso, reproduciendo los argumentos empleados en vía administrativa.

## **Segundo. -Motivación e incongruencia de la resolución del TEARM.**

En este motivo de impugnación alega el recurrente que el TEARM no se pronuncia sobre dos cuestiones planteadas en su reclamación: las consecuencias jurídicas de considerarle residente fiscal en España; y lo expuesto en escrito de alegaciones complementarias acerca de que, con posterioridad a la presentación del escrito de alegaciones, la Administración le había notificado tres acuerdos sancionadores como consecuencia de no haber presentado la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

Examinado el expediente administrativo constan en el mismo los dos escritos de alegaciones a que alude el recurrente.

En el primero, se plantea ante el TEARM una solicitud de devolución de ingresos indebidos, con carácter subsidiario, para el caso de que no se acogiera la tesis del actor sobre su residencia fiscal en Holanda. Estima el interesado que la cantidad ingresada por el comprador en concepto de retención a cuenta de IRNR, en tal caso, sería indebida, solicitando su devolución con los intereses de demora, señalando una cuenta bancaria en que realizar el ingreso. Invocaba los artículos 221 de la LGT y 14 y ss. del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria.

En el escrito de alegaciones complementarias pone de manifiesto que se le habían notificado acuerdos de imposición de sanción por infracción tributaria consistente en no ingresar dentro de plazo la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del IRNR, modelo 210, de los ejercicios 2011, 2012 y 2013; resoluciones en las que, en su tesis, la Administración venía a reconocer la condición de no residente del contribuyente durante los citados ejercicios.

La motivación consiste en exteriorizar las razones de hecho o de derecho en que se apoya el acto administrativo y su finalidad es doble: i) por un lado, sirve como garantía al administrado pues le permite conocer las razones en que la Administración funda su decisión y poder impugnar el acto con mayor conocimiento y precisión; ii) por otro, facilita el control de los actos administrativos por los Tribunales.

La exigencia de motivación se recoge en el art. 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Común de las Administraciones Públicas, y el art. 88.6 señala que " la aceptación de informes o dictámenes servirá de motivación a la resolución cuando se incorporen al texto de la misma".

La STC 100/1987, de 12 de junio, determina que el deber de motivar las resoluciones no exige de la autoridad decisoria " una exhaustiva descripción del proceso intelectual que la ha llevado a resolver en un determinado sentido, ni le impone una determinada extensión, intensidad o alcance en el razonamiento empleado,

sino que para su cumplimiento es suficiente que conste de modo razonablemente claro cuál ha sido el fundamento en derecho de la decisión adoptada, criterio de razonabilidad que ha de medirse caso por caso, en atención a la finalidad que con la motivación ha de lograrse..." (En igual sentido SSTC 196/1998, de 24 de octubre; 25/1990, de 19 de febrero), pues, como afirma el ATC 951/1986, de 12 de noviembre, "una cosa es la carencia de motivación y otra la motivación concentrada, aunque precisa y suficiente". Por consiguiente, "no es exigible una pormenorizada respuesta a todas las alegaciones de las partes, sino que basta que la motivación cumpla la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión adoptada y permitir su eventual control jurisdiccional" ( SSTC 26/1989, de 14 de febrero; 70/1990, de 5 de abril; igualmente, SSTC 14/1991, 116/1991 y 109/1992). Todo ello sin olvidar que incluso ha admitido el Tribunal Constitucional la motivación de aquellas resoluciones que, pese a mostrar lagunas en la argumentación, permitan inferir el sentido y fundamento de la decisión ( SSTC 2/92 y 175/90).

No se trata de un requisito de carácter meramente formal, sino que lo es de fondo e indispensable, cuando se exige, porque sólo a través de los motivos pueden los interesados conocer las razones que justifican el acto, porque son necesarios para que la jurisdicción contencioso-administrativa pueda controlar la actividad de la Administración y porque solo expresándolos puede el interesado dirigir contra el acto las alegaciones y pruebas que correspondan según lo que resulte de dicha motivación, que, si se omite, puede generar la indefensión prohibida por el art. 24.1 de la Constitución ( SSTC 26/81, de 17 de julio, 61/83; de 11 de julio, y 353/95, de 24 de octubre).

Para el Tribunal Supremo, la motivación no ha de tener una extensión determinada, sino que dependerá de la mayor o menor complejidad de lo que se cuestione o de la mayor o menor dificultad del razonamiento que se requiera, lo que implica que pueda ser sucinta o escueta, sin necesidad de amplias consideraciones cuando no son precisas en orden a la cuestión que se plantea y resuelve ( STS de 20 de julio de 2016, recurso 4174/2014), admitiendo la motivación por referencias a informes, dictámenes o memorias, señalando que las consideraciones jurídicas generales o estandarizadas no pueden obstar por sí solas a una clara y congruente motivación; por último, la falta de motivación o la motivación defectuosa pueden comportar la anulación del acto o bien constituir una mera irregularidad no invalidante ( art. 63.2 de la Ley 30/1992), lo cual habrá de determinarse en función de la naturaleza del acto y de si realmente se constata una situación de indefensión material del administrado que no se produce en el supuesto de que la motivación, aunque sucinta, cumpla con las finalidades de proporcionar los elementos necesarios para una adecuada defensa frente al acto de que se trata y para su revisión en vía de recurso ( SSTS de 15.11.84 , 21.09.98 y 7.06.99 , entre otras).

La STS de 3 de febrero de 2015, recurso 577/2013 , señala que la exigencia de motivación no puede comprender el derecho a que se proporcione a las partes una explicación exhaustiva y pormenorizada de cada argumento invocado o de cada prueba practicada o elemento documental del expediente administrativo, doctrina que ha de ser puesta en conexión con la exigencia de que el defecto de motivación haya producido una indefensión efectiva, es decir, cuando el recurrente no hubiese tenido la oportunidad de alegar cuanto ha estimado oportuno en defensa de su derecho tanto en vía administrativa como judicial.

Conforme a lo anterior, debemos considerar que la resolución recurrida del TEARM está debidamente motivada. Se contesta de forma detallada y motivada a la pretensión del interesado sobre la procedencia de la autoliquidación del IRNR del ejercicio 2014. No existe incongruencia por el hecho de no referirse expresamente a todos los argumentos planteados por el recurrente. Otra cosa es que se comparta la decisión, pero en modo alguno puede considerarse que el Tribunal no haya explicado y explicitado su decisión, de modo que el recurrente puede conocer con detalle todos estos extremos.

Y en cuanto a la solicitud de devolución de las cantidades retenidas por el comprador a cuenta del IRNR al amparo de lo dispuesto en el artículo 15.1 c) del citado RD 520/2005 de 13 mayo de 2005 por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (" 1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse...c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes."), aunque efectivamente el TEARM no se pronuncia sobre esta solicitud no apreciamos que se produzca indefensión alguna al interesado que vuelve a reproducirla en los mismos términos en este recurso jurisdiccional, articulándola con carácter subsidiario, y a la que daremos respuesta en los siguientes apartados.

### **Tercero. -Residencia Fiscal del recurrente.**

Nos centramos en lo que constituye el núcleo del debate litigioso, esto es, determinar si el recurrente tuvo o no la condición de residente fiscal en España en el ejercicio 2014 y, en consecuencia, si tuvo o no la obligación de tributar por el IRNR.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste, como dispone el artículo 1 del 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.

Según su artículo 5 a) son contribuyentes por este impuesto 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.

El artículo 6 se remite a la normativa reguladora del IRPF para determinar la residencia en territorio español de las personas físicas.

El artículo 8.1 a) de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que son contribuyentes por este impuesto las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

En punto a la determinación de la residencia fiscal, el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone 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.

Son tres por tanto los factores por los que una persona física puede ser considerada residente fiscal en España, el de permanencia, el económico y el familiar, siendo suficiente la apreciación de cualquiera de ellos.

El recurrente, en el ejercicio comprobado, trabajaba para la Oficina Europea de Patentes y Marcas en Rijswijk, Países Bajos, y residía en La Haya. Es empleado permanente de este organismo según certificado que aporta de la Oficina Europea.

El Reino de España ha ratificado el Convenio de 5 de octubre de 1973 sobre concesión de patentes europeas. Dicho convenio incluye entre sus anexos el Protocolo sobre privilegios e inmunidades de la Organización Europea de Patentes, que en su artículo 16 establece:

"1. En las condiciones y según las modalidades que el Consejo de Administración fije en el término de un año, a contar desde la entrada en vigor del Convenio, las personas a que se refieren los artículos 13 y 14 (funcionarios y altos funcionarios de la organización) quedarán sujetas, en beneficio de la organización, a un impuesto sobre los emolumentos y salarios que les abone esta. A partir de esa fecha, estos emolumentos y salarios quedarán exentos del Impuesto Nacional sobre la Renta. No obstante, los Estados Contratantes podrán tenerlos en cuenta para calcular el impuesto pagadero sobre los ingresos de otras procedencias.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicará a las pensiones y jubilaciones pagaderas por la Organización a los exfuncionarios de la Oficina Europea de Patentes "

Y el artículo 17 dispone:

"El Consejo de Administración determinará las categorías de funcionarios a los que se aplique lo dispuesto en el art. 14, total o parcialmente, así como las disposiciones del art. 16 y las categorías de expertos a los que se aplique lo dispuesto en el art. 15. A los Estados Contratantes se comunicarán periódicamente los nombres, cargos y direcciones de los funcionarios y expertos comprendidos en estas categorías."

Como hemos señalado anteriormente, en la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el actor será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España 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, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

Si de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 9 de la LIRPF, el actor fuera residente fiscal en España y al mismo tiempo pudiera ser considerado residente en Holanda de acuerdo con su legislación interna, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados, que se resolvería de acuerdo con el apartado 3 del artículo 4 del Convenio entre el Gobierno del Estado español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de 16 de junio de 1971, que establece:

## "Artículo 4. Domicilio fiscal.

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "residente de un Estado" significa cualquier persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

2. A los fines del presente Convenio una persona física, que sea miembro de una misión diplomática o consular de uno de los Estados, en el otro Estado o en un tercer Estado y que es nacional del Estado que le envía será considerado como residente del Estado que le envía.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del número 1, una persona física resulte residente de ambos Estados, el caso se resolverá según las siguientes reglas:

a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los dos Estados, se considerará residente del Estado donde viva de manera habitual;

c) Si viviera de manera habitual en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;

d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados resolverán el caso de común acuerdo.

4. Cuando en virtud de las disposiciones del número 1, una persona, excluidas las personas físicas, sea residente de ambos Estados, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva."

La Orden de 31 de enero de 1975 sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio entre España y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta señala:

### "Tercero. Certificados.

Dentro de sus respectivas competencias de orden territorial, las Secciones de Convenios Internacionales de las Delegaciones Hacienda, o, en su defecto, las Oficinas liquidadoras de los impuestos convenidos, expedirán, previas las oportunas comprobaciones, los certificados de residencia que se soliciten por escrito, para los efectos de aplicar el Convenio, por las personas y Entidades que tengan la condición de residentes de España en el sentido del artículo 4.º del mismo.

Sin perjuicio de los datos y antecedentes que obren en las expresadas Oficinas, para probar el hecho de la residencia, podrá exigirse del solicitante que exhibe los documentos indicados en el apartado 1.º A), a), párrafo 3.º, de esta Orden.

Igualmente corresponderá a las expresadas Oficinas expedir otros certificados que se soliciten de las mismas por las personas y Entidades interesadas, siempre que tengan por objeto el que por España o por los Países Bajos se apliquen cualesquiera de las disposiciones del Convenio."

Pues bien, el recurrente ha acreditado que es empleado de la Oficina Europea de Patentes y Marcas en la que trabajaba en el ejercicio comprobado; y no ha acreditado tener la condición de residente fiscal en Holanda a los efectos del Convenio entre el Gobierno del Estado español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de 16 de junio de 1971.

Los certificados expedidos por las autoridades fiscales holandesas que aporta expresamente refieren que "no puede ser considerado como residente en Holanda según los objetivos de la Convención entre Holanda y España de 1971".

En cuanto a los ingresos que percibe de la organización internacional, están exentos del Impuesto Nacional sobre la Renta según el artículo 16 antes mencionado.

El traslado de su domicilio a la sede de la organización no determina por sí mismo que tenga allí su residencia fiscal pues para que se considere que una persona tiene residencia fiscal en un determinado país es preciso que esté sometido a imposición en él por obligación personal. Lo que en este caso no consta acreditado.

Como señala la STS Contencioso sección 2 de 16 de junio de 2011 (Recurso: 4029/2008) "el cambio de residencia exige la prueba de la residencia fiscal en otro país".

Además, el recurrente tenía en España un patrimonio inmobiliario, en concreto un inmueble cuya venta motiva la presentación de la autoliquidación.

Señala la resolución del TEAC, de fecha 2 de noviembre de 2017 (RG 2737/14): " Para apreciar que está en España el núcleo principal o la base de los intereses económicos del contribuyente no es necesario que se demuestre que los bienes situados en España sean más que los que hay en el resto del mundo (mayoría absoluta), sino que bastará que se localicen aquí más bienes que en ningún otro Estado (mayoría relativa)"

Lo expuesto anteriormente conduce a confirmar la solución mantenida por las resoluciones recurridas. Lo que no aparece desvirtuado por los expedientes sancionadores seguidos contra el recurrente, concluidos con imposición de sanción, por cuanto vienen referidos a otros ejercicios diferentes al que nos ocupa, y que la residencia fiscal de las personas físicas se determina para cada año o periodo impositivo, como tiene declarado la AN en sentencia de 30 de marzo de 2017 (recurso nº 224/2015).

En cuanto a la procedencia de la devolución como ingreso indebido que se interesa por el recurrente, con carácter subsidiario, al amparo de lo dispuesto en los artículos 221 de la Ley General Tributaria, y artículos 14 y siguientes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, debemos convenir que, al haber declarado la AEAT la improcedencia de la autoliquidación presentada por IRNR del ejercicio 2014, improcedencia que es confirmada en esta sentencia, la Administración deberá devolver al sujeto pasivo la cantidad indebidamente ingresada en concepto de retenciones a cuenta del Impuesto y deberá calcular los intereses de demora que se han generado hasta la fecha en la que el órgano competente ordene el pago de la devolución.

En méritos a lo expuesto procede estimar parcialmente el presente recurso contencioso administrativo.

#### **Cuarto. - Sobre las costas.**

La estimación parcial del recurso contencioso administrativo determina, en aplicación del artículo 139 LJCA, que no procede especial imposición de las costas causadas.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

### **FALLAMOS**

**1º.-** Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Don Genaro contra la resolución identificada en el fundamento jurídico primero.

**2º.-** Ordenar que se proceda a la devolución y pago de las retenciones a cuenta del IRNR del ejercicio 2014 de acuerdo con lo resuelto en esta Sentencia [F.J. 3 in fine].

Sin condena en costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. 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 2610-0000-93-1030-20 (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 2610-0000-93-1030-20 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.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.