

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091346

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de octubre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 7199/2020

SUMARIO:

IRPF. Contribuyente. Residencia habitual. Por aplicación de la normativa interna. Aplicación general de las normas sobre residencia. IRNR. Gestión del impuesto. Declaración/autoliquidación. Solicitud de devolución: valor probatorio de los tiques o comprobantes de pago en que no aparecen los datos del receptor a efectos de acreditación de la residencia. La controversia jurídica gira en torno a la residencia fiscal del reclamante en el año 2017, defendiendo el interesado que fue residente fiscal en PAIS_1 y, por el contrario, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria -ONGT- que fue residente fiscal en España.

Es pacífico que el interesado durante el año 2017 trabajó inicialmente en España, posteriormente en PAIS_1 y, finalmente, de nuevo en España. Siendo este el marco de residencia a enjuiciar, la ONGT tras la ponderación de las pruebas aportadas por el contribuyente concluyó en el acuerdo especial de declaración de devolución improcedente IRNR 2017 que el interesado era residente en España por aplicación del criterio previsto en el art. 9.1.b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Por su parte, el interesado niega su residencia fiscal en España defendiendo que es residente fiscal en PAIS_1 tanto en aplicación del criterio del centro de interés económico como en aplicación del criterio de permanencia.

Respecto al criterio del centro de interés económico, la clara ausencia de prueba del interesado y la existencia de importantes nexos de conexión económica con España, fundamentan que el TEAC comparta con la AEAT que el interesado fue residente fiscal en España en 2017 en atención al criterio del centro de interés económico.

No obstante, en la medida en que el interesado ha centrado la mayoría de sus alegaciones y pruebas en acreditar que no permaneció en España más de 183 días, el TEAC realiza el análisis sobre el cumplimiento de este requisito en valoración de las pruebas aportadas.

Pues bien, el interesado aporta documentos pdf integrados por el escaneado de tiques de taxis y restaurantes en PAIS_1. En este sentido, destaca que en esos anexos se recogen meros tiques en los que no figura el destinatario de los servicios prestados: esto es, ni el usuario del taxi, ni identificación del comensal del restaurante, ni de la persona que realiza las compras diversas.

Cierto es que la aportación de tiques en la medida en que no cumplen los requisitos de una factura, no son generalmente aceptados para acreditar la existencia de gastos justificados en el IS -o en actividades económicas del IRPF- o, igualmente, en el caso de las cuotas de IVA.

Y, no menos cierto es que ante la falta de mención normativa en este sentido, para la acreditación de la permanencia física de una persona en una determinada jurisdicción, rige un principio de libertad probatoria. Sin embargo, una cuestión distinta es que exista libertad probatoria y otro que podamos aceptar laxitud en lo que debe ser probado: esto es, la permanencia física de una persona.

Así, tenemos realmente otras pruebas de contraste, principalmente, justificante bancario de pago. Esto es muy trascendente porque esta documentación de tiques no acredita la forma de pago (tarjeta o efectivo). Si se pagaron con tarjeta, para su aceptación sería prudente realizar ese cuestionamiento de la congruencia de fechas, lo cual no puede ser realizado en el presente expediente al no haber aportado certificados bancarios completos donde se puedan cruzar los tiques con el pago: no hay extractos del conjunto del año, sino movimientos seleccionados concretos. Si se hubieran pagado en efectivo, los tiques de comandas en restaurantes y otros similares como son los tiques de taxi aportados (donde solo figura la fecha y el importe cumplimentados a mano, al tiempo que en el membrete los datos del taxista o de la empresa de taxis), nunca podrán acreditar de manera fehaciente la presencia del interesado (ni de ninguna otra persona física) en una determinada ubicación en una fecha concreta, porque ni dejan constancia de quién ha sido el destinatario de los servicios prestados, ni es razonable imputarlos a una persona física concreta que no tiene ni si quiera prueba de cómo los pagó. Así, el TEAC rechaza que documentos justificativos de pagos en efectivo sin identificación de la persona que lo realizan, puedan servir como medio de prueba de una presencia certificada ya sea en España o en otra jurisdicción. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 5 y 24.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 105 y 139.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102 y 104.

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 26/11/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 16/11/2020 contra el acuerdo desestimatorio de resolución del recurso de reposición notificado al reclamante el día 20 de octubre de 2020 interpuesto contra el acuerdo de resolución de declaración de devolución improcedente IRNR 2017 dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de fecha 24 de septiembre de 2019.

Segundo.-

El reclamante es una persona física de nacionalidad española que en fecha 28 de junio de 2018 presentó autoliquidación IRNR 2017 modelo 210 con solicitud de devolución por importe de 92.338,05 euros. En dicha autoliquidación el contribuyente, que declaraba su domicilio fiscal en **PAIS_1**, declaraba los rendimientos del trabajo percibidos de la mercantil **XZ** por importe de 261.343,03; rendimientos que gravaba al tipo del 19%.

Tercero.

La presentación de la citada autoliquidación motivó que la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en fecha 19 de marzo de 2019 notificara al reclamante un requerimiento que marcaba el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que tenía por objeto "Acreditar la condición de no residente fiscal en España. Determinar importe correcto de los rendimientos integro y de las retenciones e ingresos a cuenta, así como la parte que se corresponde con los trabajos desarrollados en España, y con la parte en su caso de trabajos desarrollados fuera de España. Determinar la correcta tributación de la renta". A tal fin se solicitaba al interesado la aportación del certificado de residencia fiscal en **PAIS_1** y certificado de retenciones.

Cuarto.

En el marco del procedimiento gestor iniciado, en fecha 6 de junio de 2019, la ONGT notificó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente, comunicándole adicionalmente que la AEAT entendía que en el año 2017 se le consideraba residente fiscal en España por lo que no procedería tramitar la devolución IRNR 2017 solicitada.

Quinto.

Tras la presentación de alegaciones por el reclamante, en fecha 24 de septiembre de 2019 la ONGT dictó acuerdo de declaración de devolución improcedente IRNR al entender que el contribuyente era residente fiscal en España en el año 2017 en aplicación del criterio previsto en el artículo 9.1 b) LIRPF, centro de interés económico.

Sexto.

Frente al acuerdo de declaración de devolución improcedente IRNR 2017 interpuso el interesado recurso potestativo de reposición defendiendo su condición de residente fiscal en **PAIS_1** el citado período impositivo y que, consecuentemente, debía reconocerse la devolución IRNR solicitada. Dicho recurso de reposición fue plenamente desestimado, confirmando la residencia fiscal del interesado en España

Séptimo.

El acuerdo desestimatorio de resolución del recurso de reposición es impugnado por el interesado mediante el presente recurso en única instancia formulando las alegaciones que seguidamente se analizan.

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 resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de liquidación provisional IRNR 2017 a la vista de las alegaciones presentadas y la documentación obrante en el expediente administrativo.

TERCERO.-Sobre la controversia jurídica.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica gira en torno a la residencia fiscal del reclamante en el año 2017, defendiendo el interesado que fue residente fiscal en **PAIS_1** y, por el contrario, la ONGT que fue residente fiscal en España.

Concretamente, y pese a que las autoridades tributarias **PAIS_1s** le han denegado la expedición del certificado de residencia fiscal a efectos de CDI, el reclamante funda su residencia fiscal en **PAIS_1** en el hecho de que pese a que venía residiendo con habitualidad en España, siendo empleado de **XZ**, tras la adquisición por dicha entidad bancaria de un banco **PAIS_1 (TW)** durante el primer trimestre de 2017, el SR. **Axy** habría sido destinado a **PAIS_1** - país en el que habría permanecido parte del año 2017 desempeñando un puesto en el Consejo de Administración del banco luso, hasta que volvió a España para desempeñar el puesto de Director Territorial de **XZ** en **COMUNIDAD AUTONOMA_1-**.

Así, es pacífico que el reclamante durante el año 2017 trabajó inicialmente en España, posteriormente en **PAIS_1** y, finalmente, de nuevo en España (aunque, como seguidamente desarrollaremos, no son pacíficas las fechas de desplazamientos España-**PAIS_1**).

Siendo este el marco de residencia a enjuiciar, la ONGT tras la ponderación de las pruebas aportadas por el contribuyente concluyó en el acuerdo especial de declaración de devolución improcedente IRNR 2017 que el interesado era residente en España por aplicación del criterio previsto en el artículo 9.1 b) LIRPF (el subrayado es nuestro):

*<<En la documentación aportada por el contribuyente consta la denegación al mismo del Certificado de Residencia Fiscal en **PAIS_1** por la autoridad competente. Así mismo, se aporta certificado de la entidad pagadora **XZ** de desplazamiento a **PAIS_1** realizado entre el 6 de febrero de 2017 y el 28 de agosto de 2017. En dicho certificado no hace referencia a si dichos desplazamientos se realizan de forma permanente. Consta aportado contrato de arrendamiento de vivienda en **PAIS_1** a nombre exclusivamente del interesado formalizado el 31 de marzo de 2017. También se aporta un certificado de registro de ciudadano de la Unión Europea de fecha 23 de junio de 2017 emitido por la Cámara Municipal de **CIUDAD_1**.*

*Aunque el contribuyente alega que no reside en territorio español por más de 183 días, consideramos que tiene en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. Manifiesta que su cónyuge residió durante el ejercicio 2017 también en **PAIS_1**, pero no se aportan pruebas de ello puesto que el contrato de arrendamiento de la vivienda en **PAIS_1** consta sólo a nombre de **Axy**.*

*Teniendo en cuenta lo establecido en el apartado 9.1.b) de la Ley 35/2006 y que al contribuyente le ha sido denegado el Certificado de Residencia Fiscal en **PAIS_1** por la autoridad competente, consideramos al mismo residente fiscal en España.*

*Sí, de acuerdo con la legislación interna **PAIS_1**, fuera también considerado residente a efectos fiscales en **PAIS_1**, la cuestión se resolvería aplicando el artículo 4 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y **PAIS_1**.*

*Según los datos existentes en la base de datos de la Agencia Tributaria, las viviendas con número de **REFERENCIA CATASTRAL_1** y **REFERENCIA CATASTRAL_2**, sitas en España, son propiedad del contribuyente en un 50% de las mismas.*

Se considera que los rendimientos del trabajo y capital mobiliario percibidos en España son de tal cuantía que no dejan lugar a dudas de que el centro de intereses económicos del contribuyente radica en España.

Por lo que se refiere a las remuneraciones del trabajo, el artículo 15 del Convenio establece que sólo podrán someterse a imposición en el Estado donde resida el perceptor, salvo que el trabajo se realice en el otro Estado, en cuyo caso puede darse una tributación compartida.

Vistas las alegaciones formuladas, mediante escrito con número de registro de entrada RGE...92019, el 27 de junio de 2019, así como la información existente en la base de datos de la Agencia Tributaria, a la luz de las normas citadas, el interesado resulta ser residente fiscal en España durante el año 2017, estará sometido a

imposición en este país al IRPF por su renta mundial como cualquier otro residente, sin perjuicio de que, por haberse realizado el trabajo en PAIS_1 por más de 183 días del año, las remuneraciones por ese trabajo puedan ser gravadas en PAIS_1, en cuyo caso correspondería a España evitar la doble imposición permitiendo la deducción del impuesto pagado en PAIS_1 de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 del Convenio.

Las remuneraciones percibidas el año 2017, estarán sometidas a imposición en España país de residencia del perceptor, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa del IRPF>>.

Tesis administrativa que se confirma en la resolución desestimatoria del recurso de reposición:

<<En el presente caso, el recurrente no ha aportado a lo largo de la tramitación del expediente el Certificado de residencia Fiscal expedido por las autoridades de PAIS_1 para el ejercicio 2017. Tampoco ha aportado ninguna otra documentación que acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en dicho país, por lo que lo que el contribuyente pretendería en definitiva es que dichas retribuciones no tributen en jurisdicción alguna, ni en el estado de residencia efectiva ni en el estado fuente.

Dado que el contribuyente no ha aportado Certificado de Residencia Fiscal de las autoridades de PAIS_1, no podemos hablar de un conflicto de residencia propiamente dicho y, por tanto, no cabe la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre España y PAIS_1. Así, debe aplicarse la norma interna; es decir, el artículo 9.1 de la Ley de IRPF que establece que en la medida en que concurra cualquiera de los 2 requisitos anteriormente expuestos el contribuyente será residente fiscal en España debiendo tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por su renta mundial (...); Según los datos existentes en la base de datos de la Agencia Tributaria, las viviendas con número de REFERENCIA CATASTRAL_1 y REFERENCIA CATASTRAL_2, sitas en España, son propiedad del contribuyente en un 50% de las mismas. Se considera que los rendimientos del trabajo abonados por XZ (por importe bruto de 253.694,15 euros de los cuales se efectuó la retención a efectos de IRPF por importe de 108.417,33 euros) y los de capital mobiliario percibidos en España son de tal cuantía que lleva a este órgano a considerar que el centro de intereses económicos del contribuyente radica en España. (...) Además, el contribuyente no ha acreditado que se hallen en cualquier otra jurisdicción mundial el núcleo esencial de sus intereses económicos y tampoco ha acreditado la tributación efectiva de las rentas percibidas de fuente española en ninguna otra jurisdicción tributaria.

Teniendo en cuenta lo establecido en el apartado 9.1.b) de la Ley 35/2006 y que al contribuyente le ha sido denegado el Certificado de Residencia Fiscal en PAIS_1 por la autoridad competente, este órgano de gestión le considera residente fiscal en España durante el año 2017, estando sometido a imposición en este país al IRPF por su renta mundial como cualquier otro residente, sin perjuicio de que, por haberse realizado el trabajo en PAIS_1 por más de 183 días del año, las remuneraciones por ese trabajo puedan ser gravadas en PAIS_1, en cuyo caso correspondería a España evitar la doble imposición permitiendo la deducción del impuesto pagado en PAIS_1 de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 del Convenio>>.

Argumentación que rechaza el interesado en las alegaciones formuladas ante este TEAC en las que defiende, en síntesis, que aunque las autoridades tributarias competentes de PAIS_1 le hayan denegado el certificado de residencia fiscal, debemos entrar a valorar otras pruebas que acreditarían que su residencia fiscal en 2017 estaba en PAIS_1: país en el que habría permanecido más de 183 días durante el año natural y, al tiempo, en el que se localizaría su centro de interés económico. Cuestiones que pasamos a valorar aunque si bien previamente debemos valorar una alegación relativa a las dilaciones computadas en el procedimiento administrativo.

CUARTO.- Sobre la duración del procedimiento de comprobación limitada.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la ONGT inició un procedimiento de comprobación limitada mediante notificación de requerimiento administrativo en fecha 19 de marzo de 2019; procedimiento que tiene un plazo máximo legal de duración de 6 meses ex artículo 104.1 LGT puesto que transcurrido el citado plazo se produciría la caducidad del procedimiento según previsión del artículo 139.1 b) LGT:

Artículo 139. Terminación del procedimiento de comprobación limitada.

<<1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

- Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.
- Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada>>.

Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

<<1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio>>.

Plazo que, por tanto, se extendería desde el 19 de marzo de 2019 hasta el 19 de septiembre de 2019.

Así, el acuerdo que puso fin al procedimiento según consta en el certificado de notificación en la dirección electrónica habilitada se puso a disposición del representante del obligado tributario en fecha 24 de septiembre, siendo efectivamente notificado el día 25.

De este modo, y a los solos efectos de analizar el cumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento, debemos tomar el día de la puesta a disposición (24/09/2019) ex artículo 104.2 LGT:

<<2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución>>

Así, **debemos advertir que el interesado no ha aducido ante este TEAC que el procedimiento gestor hubiese caducado y ello deriva de que presta conformidad con el cómputo administrativo de 2 plazos de dilaciones** que, según el artículo 104.2 tercer párrafo antes transcrito, se excluirían del cómputo del plazo de duración del procedimiento.

Queremos precisar que pese a no mostrar disconformidad el obligado tributario con los dos plazos de dilaciones computados por la AEAT a resultas de las ampliaciones de plazo, este TEAC ha comprobado la procedencia de su exclusión del cómputo del plazo por previsión del artículo 104 a) y C) del Real Decreto 1065/2007 (RGAT): a saber, la petición de una ampliación de plazo y la no aportación de la documentación en el plazo ampliado.

Artículo 104. Dilaciones por causa no imputable a la Administración.

<<A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar>>

excluyéndose del plazo ex artículo 102.2 RGAT y computándose por días naturales ex artículo 102.5 RGAT

- Respecto a la primera dilación por ampliación de plazo, la AEAT ha computado 7 días de dilaciones: de 3 de abril a 9 de abril de 2019. Este TEAC comparte que existe una dilación puesto que habiéndose notificado el requerimiento de inicio del procedimiento de comprobación limitada el 19 de marzo y teniendo éste 10 días hábiles para contestar, el plazo legal vencía el día 2 de abril, solicitando el 26 de marzo el obligado tributario la ampliación del plazo. Así, desde el 3 de abril hasta el 8 de abril que contesta al requerimiento serían 6 días de dilación y no 7 - puesto que la AEAT ha computado indebidamente hasta el día 9-. Esto es, se confirma la procedencia jurídica de fundar la existencia de 6 días de dilaciones.

- Respecto a la segunda dilación por ampliación de plazo, la AEAT ha computado 7 días de dilaciones: de 21 de junio a 27 de junio de 2019. Este TEAC comparte que existe una dilación puesto que habiéndose notificado el inicio del trámite de audiencia el 6 de junio y teniendo éste 10 días hábiles para contestar, el plazo legal vencía el día 20 de junio, solicitando el 17 de junio el obligado tributario la ampliación del plazo. Así, desde el día 21 hasta el día 27 que contesta hay efectivamente 7 días naturales de dilaciones.

Así, la aceptación de la adecuación a derecho de los 13 días de dilaciones determina que no se haya producido la superación del plazo legal máximo de duración del procedimiento de comprobación limitada puesto que, recordemos, terminando el plazo inicial máximo de duración del procedimiento el día 19 de septiembre de 2019, el mismo debe ampliarse en 13 días naturales por lo que comprendería hasta el 2 de octubre; fecha en la que se había puesto a disposición y notificado efectivamente el acuerdo de terminación del procedimiento.

Sentado lo anterior, y no aduciendo el interesado que el procedimiento hubiera caducado ni la prescripción de la obligación tributaria (falta de oposición que, como hemos fundado en estos párrafos precedentes, es lógica puesto que no se habría producido la superación del plazo legal máximo de duración del procedimiento de comprobación limitada y, por ende, el procedimiento gestor terminó en plazo y tuvo efectos interruptivos de la prescripción), sí discrepa el obligado tributario con el tercer y último plazo de dilaciones detallado por la ONGT en el acuerdo IRNR 2017.

Esta última dilación alcanza un total de 85 días y trae causa de la petición cursada por el interesado a la AEAT de que se le remitiera en papel el expediente porque no tuvo acceso a él por medios electrónicos en el plazo de 10 días que se le concedió; dilación que, recordemos, si bien es cierto que no altera la conclusión jurídica alcanzada, también confirma este TEAC compartiendo la fundamentación jurídica detallada en el acuerdo IRNR:

<<Tal y como establece el artículo 102.2 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

Mediante escrito con número de registro de entrada RGE014080962019, presentado el 18 de junio de 2019, el contribuyente solicita la remisión del expediente. Dicha solicitud es atendida por la Administración Tributaria mediante la emisión de una comunicación para que acceda al expediente remitida al contribuyente y a su representante. De conformidad con lo establecido en el artículo 104.b del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, se considera dilación por causa no imputable a la administración la aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten>>

QUINTO.- Sobre la existencia de un conflicto de doble residencia fiscal.

El análisis de la problemática suscitada en el presente expediente, a saber, la residencia fiscal del reclamante en el año 2017, debe partir del estudio de la normativa interna española para verificar si el reclamante fue, de acuerdo con nuestra normativa, residente fiscal en España en el citado período impositivo; análisis que debe realizarse a la luz del artículo 9 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ahora bien, teniendo las distintas jurisdicciones del mundo soberanía para fijar en su normativa interna los criterios en atención a los cuales van a considerar a una persona residente fiscal, la calificación jurídica de la residencia no se ve únicamente afectada por la normativa interna, sino también por la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición suscritos que, en su artículo 4, establecen reglas de desempate en los supuestos de doble residencia fiscal.

Y esta reflexión, si bien puede parecer obvia, es conveniente que este TEAC la aborde en primer lugar porque el reclamante en sus alegaciones se refiere en varias ocasiones a que su situación es un conflicto de doble residencia fiscal, hasta el punto de llegar a afirmar en el último *petitum* de sus alegaciones:

<<Si a pesar de todo lo expuesto, entiende este Tribunal al que respetuosamente me dirijo que me corresponde en 2017 la consideración de residente en España y no en PAIS_1, porque el conflicto de doble residencia se resuelve a favor de España, ruega este contribuyente que lo motive suficientemente>>.

Sin embargo, **ningún conflicto de doble residencia en el sentido del CDI España-PAIS_1 existe en el presente expediente y ello porque, en síntesis, la no aportación por el interesado de un certificado de residencia fiscal a efectos de Convenio le impide invocar cualquier disposición del mismo, inclusive, el artículo relativo a las reglas de desempate** (cuestión que constituye doctrina de este TEAC y que es comúnmente aceptado por tratadistas y estudiosos).

Así, en las resoluciones RG 4129/2020 y RG 4549/2020 de 23 de febrero de 2023 afirmamos:

<<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.>>

Y, nótese, que si bien es cierto que en algunos casos se ha aceptado que se flexibilice este principio general de condicionar la aplicación de un CDI a la aportación de un certificado de residencia fiscal a efectos de CDI, en el presente expediente no entendemos que concurra causa alguna para desviarnos de este principio general. La razón es que en el presente expediente no concurre, en palabras de la Dirección General de Tributos, ni una "denegación por ese Estado con carácter general de la emisión de este tipo de certificado" (V1456/14, de 2 de junio), ni tampoco

un supuesto en que ese tercer país, en este caso **PAIS_1**, "por ignotas razones, no tuvo a bien emitir dicho certificado" (SAN de 16 de julio de 2009, Rec. 157/2007). Y ello porque habiendo solicitado el interesado el certificado, las autoridades **PAIS_1** competentes se lo han denegado. Y, aunque desconocemos si han comunicado al interesado el motivo de tal denegación, lo que para este TEAC es ampliamente conocido es que **PAIS_1** es una jurisdicción que expide normalmente, sin trabas burocráticas excesivas certificados de residencia fiscal a efectos de CDI a aquellos contribuyentes que cumplen los requisitos de su normativa nacional.

A modo de ejemplo, citamos la resolución TEAC RG 4814/2020 de fecha 28 de marzo de 2023:

*<<Es cuestión pacífica en el expediente que D. XX fue considerado residente fiscal en **PAIS_1** conforme con su normativa interna - extremo que ha acreditado mediante la aportación de varios certificados de residencia fiscal a efectos de CDI emitidos por las autoridades fiscales competentes **PAIS_1**, haciéndose constar en cada certificado que el mismo se extendía para una determinada renta de fuente española (identificando a los distintos pagadores)-. Así, a modo de ejemplo, recogemos el tenor literal del certificado a efectos del CDI aportado en relación a los dividendos de ...:*

*<<The tax authorities of **PAIS_1**, certify to the best of their knowledge that SR. XX with tax identification number (...;) is resident at RUE ...;., on the terms of the article nr 4th of the Double Tax Convention between **PAIS_1** and SPAIN. This certificate is to be presented for the payment of dividends by ... S.A>>.*

Así, siendo conocido que las autoridades tributarias **PAIS_1** emiten con normalidad certificados de residencia fiscal a efectos de CDI, no siendo común la negativa a su expedición, este TEAC colige de tal extremo que la negativa solo ha podido estar razonablemente motivada por un entendimiento por las autoridades tributarias **PAIS_1** de que el interesado no cumplía los requisitos de su norma interna para ser considerado residente fiscal; norma interna (artículo 16 (residencia de personas físicas) del impuesto sobre la renta de las personas singulares), equivalente a nuestro IRPF, que contempla la permanencia en territorio **PAIS_1** por más de 183 días (consecutivos o interpolados en cualquier periodo de 12 meses que comiencen o terminen en el año de que se trate) como condición para ser residente en el mismo.

Y así, efectivamente, porque del análisis de los medios de prueba aportados por el interesado para acreditar su residencia fiscal en **PAIS_1** se desprende que no permaneció allí más de 183 días, como posteriormente se analiza.

En conclusión, **no teniendo el interesado certificado de residencia fiscal a efectos de CDI en PAIS_1 este TEAC tiene que enjuiciar la residencia fiscal del interesado en el año 2017 únicamente en aplicación de la normativa interna**; conclusión que alcancemos que determinara directamente el sentido del fallo, sin tener que realizar ninguna reflexión adicional derivada de la aplicación del CDI España - **PAIS_1** al no tener derecho a su invocación.

Resuelta esta primera precisión, podemos ya entrar a valorar la residencia fiscal del reclamante en España en el año 2017 teniendo en cuenta, a tal fin, todos los elementos de prueba que el interesado ha aportado y que la Administración ha recabado, rigiendo en este precepto un principio de libertad probatoria que debemos analizar bajo una premisa básica: que la carga de probar la condición de no residente fiscal en España en 2017 por no haber permanecido aquí 183 días y por no tener aquí su centro de interés económico le corresponde al interesado ex artículo 105 LGT.

Y, nótese, esto no es una prueba diabólica para el interesado como él, sin embargo, aduce puesto que dispone de plena libertad para aportar los medios de prueba que desee y gran proximidad al objeto de la prueba.

QUINTO.-Sobre la condición de residente en España del reclamante en 2017.

La cuestión a resolver en este fundamento de derecho es determinar la residencia fiscal del reclamante; cuestión que no es baladí porque solo si concluimos que era no residente tendrá derecho a la devolución IRNR pretendida -conclusión que se tiene que alcanzar por aplicación de la normativa IRPF al delimitarse el ámbito subjetivo de aplicación de la normativa de No Residentes por exclusión de la normativa IRPF en el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes-:

Artículo 5 TRLIRNR. Contribuyentes.

<<Son contribuyentes por este impuesto:

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

Residencia fiscal del IRPF que fija el artículo 9.1 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

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>>.

Residencia fiscal cuya determinación gira en torno a una cuestión eminentemente probatoria.

En el presente caso, recordemos, la ONGT atrae la residencia a España del reclamante en 2017 en aplicación del segundo criterio, centro de interés económico.

Por su parte, el reclamante niega su residencia fiscal en España defendiendo que es residente fiscal en PAIS_1 tanto en aplicación del criterio del centro de interés económico como en aplicación del criterio de permanencia.

Respecto al criterio del centro de interés económico, este TEAC ya ha concluido (en Resolución de 22 de febrero de 2021, R.G. 00/2008/2019) que el precepto 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. 00/01527/2019), 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 tomado 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 sitio 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 tomado 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>>

Así, tenemos que ponderar todos los elementos objetivos que puedan servir para acreditar que el centro de interés económico del interesado está en España o en PAIS_1- país en el que afirma ser residente fiscal- siendo indiferentes los intereses económicos que pudieran ser poseídos en cualesquiera otras jurisdicciones fiscales:

- Respecto a los rendimientos del trabajo obtenidos en España o en **PAIS_1** debemos precisar que en el expediente no existe ningún elemento objetivo que permita acreditar que realmente percibió mayores rendimientos por su prestación personal laboral en **PAIS_1** que la percibida en España. La razón es que el interesado ha aportado dos documentos (anexos 7 y 8 aportados en vía administrativa, enumerados como anexos 15 y 16 en la interposición de la REA) en los que en el título del documento ha hecho figurar "certificado rentas servicios prestados **PAIS_1** PDF" y "certificado retenciones rentas servicios España PDF". Así, en el primer documento cuyo título se refiere a rentas por servicios en **PAIS_1** se cifran las remuneraciones totales satisfechas por **XZ** al SR. **Axy** por un total de 391.388,66 euros mientras que en el segundo (cuyo título se refiere a las rentas por los servicios en España) las remuneraciones totales son inferiores: 260.537,62 euros. Sin embargo, este TEAC rechaza que con base en estos dos documentos pueda concluirse que las rentas del trabajo derivadas de su prestación personal en **PAIS_1** sean superiores a las derivadas de la prestación en España. La razón es que esos dos documentos son firmados el mismo día (31 de marzo de 2018) por el mismo representante de la entidad bancaria **XZ** (D. **Bts**) y en el texto de ambos documentos se recoge el detalle de remuneraciones percibidas por el SR. **Axy** en 2017 en concepto de rendimientos del trabajo de la misma entidad **XZ** y, sin embargo, las cuantías certificadas en uno y otro documento son diferentes. Debemos precisar que más allá del título que el interesado ha dado a ambos documentos (lo cual, claramente no tiene validez jurídica) no existe ninguna mención que verdaderamente permita fundar que uno y otro certificado estarían acreditando, respectivamente, los rendimientos percibidos en **PAIS_1** y en España de manera diferenciada, salvedad de que en el documento bajo el título relativo a **PAIS_1 XZ** hace constar que esas remuneraciones por importe de 350.343,27 euros "figuran informadas en la declaración anual del modelo 296", esto es, de la declaración resumen anual de retenciones del IRNR. Esta mención que podría llevarnos a asumir que verdaderamente son retribuciones por IRNR es, sin embargo, incongruente con el hecho de que se recojan ahí unas rentas en especie de 40.995,39 euros en cuyo desglose en 8 conceptos contenido en la página 2 del documento (aportación plan de pensiones de empleo, coche de empresa, seguro médico, etc) se especifica que es un "certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF 2017". Así, es incongruente que en la página 2 del documento se diga que son valoraciones de rentas en especie del IRPF y en la página 1 se diga que figuran declaradas en el modelo 296.

Y, a mayor abundamiento, debemos precisar que el citado anexo 16 ("certificado rentas servicios prestados **PAIS_1** PDF") tampoco especifica por qué período se habrían satisfecho remuneraciones cuya retención se habría recogido en el modelo 296. Y esto es trascendente porque es posible que incluso tras la vuelta del interesado de **PAIS_1**, comenzando a prestar servicios para **XZ** desde **COMUNIDAD AUTONOMA_1**, la citada mercantil siguiera efectuando retenciones por el IRNR.

Así, a juicio de este TEAC la incongruencia en el segundo documento que habla de modelo 296 y retenciones IRPF al mismo tiempo no permite considerar acreditado que verdaderamente el interesado percibiera mayores rendimientos del trabajo a resultas de su prestación personal en **PAIS_1** respecto a los percibidos por su prestación en España. Así, el interesado podría haber aportado documentación adicional que acreditara verdaderamente el desglose de remuneraciones para conocer cuáles son imputables a su prestación en **PAIS_1** y cuáles a su remuneración en España.

- Por su parte, en relación al patrimonio el interesado no ha aportado ninguna evidencia que acredite en **PAIS_1** no solo un patrimonio superior al que tiene en España, sino que acredite en general la existencia de patrimonio alguno. Así, ni si quiera tiene vivienda en propiedad al ser alquilada, mientras que en España es propietario de una vivienda sita en ... (**CIUDAD_2**) con **REFERENCIA CATASTRAL_2** (según figura en el ... es una vivienda de 357 m², figurando una valoración en la citada página entre 327.000 y 419.999 euros, y otra vivienda con

referencia catastral **REFERENCIA CATASTRAL_1** (vivienda sita en ... , **CIUDAD_3** cuya valoración según el ... ronda entre 434.000 y 531.000 euros).

Así, vemos que el interesado no ha desplegado ningún esfuerzo probatorio para dar cumplimiento a la carga probatoria que sobre él recaía, a saber, que su centro de interés económico estaba en **PAIS_1** habiéndose limitado a aportar los certificados de rentas de **XZ** y que no ha acompañado de otros elementos de prueba acreditativos de la tenencia o titularidad en **PAIS_1** de otra clase de bienes o derechos, tales como inmuebles, inversiones financieras, saldos en entidades bancarias, etcétera.

Así, la clara ausencia de prueba del interesado y la existencia de importantes nexos de conexión económica con España, fundamentan que este TEAC comparta con la AEAT que el interesado fue residente fiscal en España en 2017 en atención al criterio del centro de interés económico.

Anudada a esta conclusión jurídica se desprende automáticamente que el sentido del fallo de la presente resolución debe ser desestimatorio en tanto que los criterios de atribución de residencia fiscal previstos en el artículo 9 son de aplicación alternativa de forma que, verificada la residencia fiscal por el artículo 9, no procede tramitar la devolución IRNR pretendida.

No obstante, en la medida en que el interesado ha centrado la mayoría de sus alegaciones y pruebas en acreditar que no permaneció en España más de 183 días, este TEAC va a realizar el análisis sobre el cumplimiento de este requisito en valoración de las pruebas aportadas que son, como vamos a ver, de distinta naturaleza.

En primer lugar, el interesado aporta documentación administrativa diversa que acreditaría su inscripción en registros diversos en PAIS_1. Es el caso del certificado emitido por la Administración Tributaria y Aduanera de **PAIS_1** (anexo 12) donde se hace constar que está inscrito como ciudadano de la UE en **PAIS_1** desde finales de junio, certificado de inscripción en el censo electoral español en **PAIS_1** tanto suyo como de su esposa (anexos 35 y 36) desde el 19 de abril de 2017 y certificado de baja en el Consulado de España en **PAIS_1** con efectos 5 de febrero de 2018 (anexo 33).

Esta documentación administrativa que acreditaría una residencia legal en **PAIS_1** no acredita, sin embargo, la residencia fiscal del obligado tributario en la citada jurisdicción como ya afirmamos en la resolución de 28 de junio de 2022 (RG 6833/2020):

<<Así, el hecho de tener permiso de residencia en un determinado Estado no presupone que se tenga en el mismo la residencia fiscal, la cual no se adquiere o se pierde mediante la concesión o denegación de un permiso de residencia administrativa, sino mediante el cumplimiento de los requisitos que establecen las leyes fiscales de cada Estado para poder gravar las rentas o el patrimonio de una persona, en su caso, a nivel mundial>>

criterio que hemos reiterado en posteriores resoluciones como la resolución RG 3990/2020 y RG 4202/2020 de fecha 23 de febrero de 2023.

En relación a su traslado a **PAIS_1** por motivos laborales aporta como anexo 13 certificado emitido por **XZ**. En dicho certificado la entidad afirma:

*<<Que el SR. **Axy** es empleado de esta entidad desde 01/07/1980.*

*Que en fecha 6 de febrero de 2017 se desplazó a **PAIS_1** para prestar servicios en el **TW**.*

*Que en fecha 9 de marzo de 2017 presentó ante la AEAT española una comunicación de desplazamiento a **PAIS_1**, informando como fecha de salida del territorio español y como fecha de comienzo de la prestación del trabajo en ese país el día 6 de febrero de 2017.*

*Que en fecha 28 de agosto de 2017 regresó a España para prestar servicios en **XZ** como Director Territorial de **COMUNIDAD AUTONOMA_1**.*

Así, este certificado afirma que el interesado estuvo en **PAIS_1** de 6 de febrero a 28 de agosto, lo cual haría un total de 206 días de estancia en **PAIS_1**.

Cierto es que nuestra normativa del IRPF en su primer criterio de atribución de residencia fiscal se refiere a la permanencia en España por más de 183 días pudiendo, a tal fin, computarse las ausencias esporádicas. Así, parece que en la medida en que se aceptara que el interesado estuvo en **PAIS_1** 206 días, no sería residente en España en 2017 con base en el criterio de permanencia.

Y decimos "parece" porque la solución en un caso como el presente no es tan simple en la medida en que concurren varias circunstancias especiales:

- En primer lugar, porque en la medida en que el interesado no ha aportado certificado de residencia fiscal en **PAIS_1** por haberle sido éste denegado, podrían computarse las ausencias esporádicas de territorio español.
- En segundo lugar, porque como vamos a desarrollar a continuación no es congruente esa certificación con el resto de elementos obrantes en el expediente y, en especial, con las alegaciones del contribuyente (que dice que permaneció en **PAIS_1** desde enero hasta finales de año) y con el hecho de que de manera indiscutible si el interesado había sido desplazado a **PAIS_1**, debía tener dónde alojarse y, sin embargo, no tenemos constancia fehaciente de dónde estuvo alojado el contribuyente desde ese 6 de febrero hasta la entrada en vigor del contrato de vivienda en **PAIS_1** el 1 de mayo como seguidamente detallaremos.

- Y, en tercer lugar, porque incluso aunque no hubiera este TEAC detectado incongruencias como las listadas en el numeral anterior, tenemos constancia de que ese período de 6 de febrero a 28 de agosto no fue de íntegra estancia en **PAIS_1**, sino que realizó algunos desplazamientos a España - extremo que se desprende de la documentación por él aportada (es el caso, por ejemplo, de una compra en una gasolinera sita en **CIUDAD_2** en fecha 5 de junio de 2017 según el anexo 24 "extracto movimientos cuenta **PAIS_1**" y otros que aparecerían en los tickets y taxis aportados a cuya relevancia probatoria nos referiremos seguidamente)-. La trascendencia de esto es que siendo **PAIS_1** un país ... los días de desplazamiento con origen o destino **PAIS_1**, podrían también computar como día de permanencia en España si parte de ese día de llegada o salida estuvo también un período de tiempo, por corto que fuera ese en España -afirmación que realizamos con base en nuestro criterio recogido en resoluciones 4045/2020 de 23 de marzo de 2023 y en resolución 4812/2020 de 25 de abril de 2023-:

Resolución 4812/2020 de 25 de abril de 2023:

<<Aceptación expresa por este TEAC de que se computen como día de permanencia certificada los días parciales de estancia en España que se materializa, como ya declaramos en la resolución antes transcrita, en una consecuencia práctica relevante que es correctamente entendida por la Inspección actuante, como es que si el contribuyente prueba una estancia en el extranjero en el mismo día en que se conoce que ha habido presencia certificada en España, el cómputo de ese día de permanencia en España no se rompe, sino que se hace un cómputo 1-1 (día de permanencia en España y día de permanencia en el otro país) y, en consecuencia, es un mismo día que computa dos veces:

Acuerdo de liquidación impugnado: << existen múltiples días en los que se dispone de información para dos o más países. Por ello, el total de días anuales reflejado en la tabla precedente arroja un número superior a 365 días, dado que, en el caso de días de presencia parcial en dos o más países, ese día se ha computado para todos ellos>>.

En la resolución TEAC RG 4045/2020 repetidamente citada: <<partiendo del calendario que ha de elaborarse en todos los casos de análisis de la permanencia, es equivocado entender que el total de días del calendario (repartidos entre España y el resto de jurisdicciones en que haya estado el obligado tributario) han de sumar necesariamente un máximo de 365 días (o 366 en años bisiestos). Y es equivocado porque estos días de entrada y salida del país deben contarse en ambas dos jurisdicciones: la de llegada y la de salida. Esto es, hay días que pueden contarse dos veces y, por tanto, matemáticamente el cálculo total puede arrojar un número superior a 365 días (...). A mayor abundamiento, no es tampoco esta forma de cálculo perjudicial para los obligados tributarios. En primer lugar, porque cuando esté acreditado que han salido del territorio español para dirigirse a otra jurisdicción de suerte que han estado en ambos dos países en el mismo día natural, se computaría tanto un día de permanencia en España como en el otro país.>>

Análisis de días parciales para cuya realización es imprescindible la aportación por el interesado de documentación acreditativa de los viajes realizados; aportación probatoria que el interesado, sin embargo, no ha cumplido al no figurar en el expediente ningún tique de tren, avión o pago en una gasolinera camino de **PAIS_1** que permita tener cierto conocimiento de los desplazamientos España-**PAIS_1** o viceversa.

Así, el conjunto probatorio obrante en el expediente ha llevado a este TEAC a detectar incongruencias y problemas que determinan que no podamos aceptar como prueba fehaciente la declaración del certificado de **XZ** que supondría reconocer que el interesado estuvo 206 días en **PAIS_1**; incongruencias que vamos a ir seguidamente desgranando para formar un elenco de pruebas e indicios que, ya adelantamos, va a llevar a que este TEAC no considere acreditado que el interesado permaneció más de 183 días en **PAIS_1**.

La primera incongruencia es la alegación del interesado sobre su período de estancia en **PAIS_1** que choca frontalmente con el certificado de **XZ**: mientras que el certificado afirma que habría estado de febrero a agosto en **PAIS_1**, él aduce que estuvo todo el año.

Incongruencia que, dicho sea, puede explicar por qué el interesado no ha aportado pruebas de cuándo ocurrió su desplazamiento a **PAIS_1** y su vuelta a España.

Así, en la página 18 de las alegaciones presentadas ante este TEAC, último párrafo, afirma:

*<<Como ya justifiqué a la Administración Tributaria con el certificado emitido por **XZ** adjunto al primer escrito de atención al requerimiento presentado el pasado 6 de marzo de 2019, **en enero de 2017 tuve que trasladarme a PAIS_1, concretamente a CIUDAD_1, para desarrollar mis funciones como consejero y Director General de Crecimiento e Inversiones del (TW), donde permanecí hasta final de año junto a mi esposa residiendo en la vivienda que alquilamos, y cuyo contrato aporté también como documento adjunto al primer escrito de atención al requerimiento referido>>***

Por su parte en la página 23, último párrafo:

*<<Anuncio del **TW** por el que comunicaba el cambio en la composición de su Consejo de Administración, siendo este contribuyente uno de los consejeros integrantes del mismo, cargo éste que **me obligó a permanecer en PAIS_1 hasta finales de 2017**, pues de conformidad con la normativa interna **PAIS_1**, tras la dimisión de un consejero, este debe continuar ejerciendo sus funciones durante tres meses más>>*

Y, además, para probar que su esposa se trasladó con él a **PAIS_1** afirma en la página 26 de las alegaciones:

<<Tarjeta de embarque acreditativa de su regreso a España con fecha 19 de noviembre de 2017 con origen en CIUDAD_1 y destino en CIUDAD. (Documento anexo número 41)>>

Vemos, por tanto, como el certificado de **XZ** y las alegaciones del interesado son, de todo punto, incompatibles: según el certificado estuvo en **PAIS_1** de 6 de febrero a 28 de agosto mientras que según sus alegaciones él estuvo allí desde enero hasta "finales de año".

Procede, por tanto, que este TEAC enjuicie con base en la documentación aportada y dada la congruencia entre las pruebas aportadas, cuándo podemos considerar razonable que el interesado se desplazara a PAIS_1 y hasta cuándo permaneció en el citado país.

Respecto a que se desplazara a PAIS_1 en el mes de enero como él aduce, queremos precisar que dejando de lado que no existe ningún elemento de prueba que permita situar al interesado en **PAIS_1** el citado mes y ser contrario al certificado de **XZ**, tampoco parece lógico en la medida en que, según aduce, su desplazamiento al territorio luso se debió a la compra por **XZ** del banco **TW** -operación cuyo período de aceptación de la oferta pública de adquisición de acciones del banco **TW** culminó el día 7 de febrero según la noticia de EL ECONOMISTA aportada por el interesado como anexo 20-. Esto es, tomando por válida su alegación de que su desplazamiento a **PAIS_1** vino motivado por la adquisición de **XZ** de BANCO **TW**, carece de sentido aceptar que se desplazó a territorio luso antes de dicha compra puesto que tampoco ha acreditado ni alegado que sus funciones consistieran en asesoramientos previos a la compra que hubieran exigido su desplazamiento a **PAIS_1**.

Descartando así su traslado en enero, debemos analizar si es prudente aceptar con base en el certificado que su traslado comenzó el 6 de febrero según afirma el certificado XZ. A tal fin, debemos remarcar que el citado certificado no especifica cuándo fue destinado a **PAIS_1** o, dicho de otro modo, cuándo asumió la obligación contractual de desplazarse a **PAIS_1** o la fecha de efectos de su nombramiento como miembro del Consejo de Administración, sino que directamente hace mención a cuándo llegó a **PAIS_1** y cuándo volvió a España.

Y ello es trascendente porque, en definitiva, al hablar el certificado de la fecha en que el interesado "se desplazó a **PAIS_1**" y "regresó a España" parece evidente que se está refiriendo a la fecha en concreto en que el interesado por algún medio de transporte llegó a **PAIS_1** para, se entiende, desempeñar allí con habitualidad sus funciones como miembro del Consejo de Administración de **TW**; transporte que, como venimos remarcando, este TEAC desconoce cómo se realizó y en qué fecha se realizó.

Esta falta de prueba, unida al hecho de que el certificado es contrario a la alegación del interesado, exige de este TEAC analizar la coherencia y congruencia de las fechas para ver si es razonable asumir que el interesado permaneció en **PAIS_1** del 6 de febrero al 26 de agosto. Y, estando determinada esa permanencia por motivos laborales, debemos verificar si realmente tenemos información objetiva que acredite su desempeño de funciones en **PAIS_1** el citado período y, al tiempo, verificar su coherencia con un análisis puramente fáctico de desplazamientos y pruebas de estancia física del interesado en **PAIS_1**.

Respecto al análisis mercantil, es destacable que el interesado ha alegado que su desplazamiento a **PAIS_1** vino motivado como consecuencia de su nombramiento como miembro del Consejo de Administración del Banco **TW** lo cual, aduce, está acreditado con el Anexo 18 adjunto a la presente reclamación. Sin embargo, este TEAC quiere precisar que el citado documento no prueba verdaderamente su nombramiento como miembro del Consejo de Administración.

La razón es que en ese documento, de fecha 8 de febrero de 2017, el Consejo de Administración de **TW** (el previo a la adquisición por **XZ**) anunció (el subrayado es nuestro):

<<ANNOUNCEMENT OF BANCO TW'S BOARD OF DIRECTORS

1. At its meeting today, the Board of Directors was informed about the results of the Public Tender Offer by means of which XZ attained a holding of 84.51% in Banco TW's share capital.

2. The Chairman of the Board of Directors, Artur XX, informed that he does not intend to remain on the Board (...)

4. The shareholder XZ notified the Board of the intention to submit to the Shareholders' General Meeting, scheduled for 26 of April 2017, the following motions, subject to obtaining the necessary authorisations of the supervision authorities:

a) the appointment of Artur XXy Chairman of Banco TW and Chairman of a new Board of Directors Committee dedicated to Corporate Social Responsibility.

b) the election of a new Board of Directors, with the following composition:

... XX, ... YY, (...) Axy (...) The composition of the Board will be completed by way of a definitive proposal to be submitted in due course to the Shareholders General Meeting

5. The shareholder XZ manifested the intention to propose to the new Board of Directors, once elected, the following composition of the Executive Committee, subject to the necessary authorisations of the supervision authorities:

. YY, (...) Axy, ZZ>>

Se aprecia, en definitiva, que cuando **XZ** adquirió **TW**, propuso ("intention to submit") que la Junta General de Accionistas de fecha 26 de abril de 2017 nombrara al aquí reclamante, D. **Axy**, miembro del Consejo de Administración y del Comité Ejecutivo de **TW**. Sin embargo, ambos nombramientos ("nomination") estaban, por un lado, sujetos a las autorizaciones necesarias de las autoridades supervisoras y, en cualquier caso, sin vigencia hasta su aprobación por la Junta General de Accionistas del Banco **TW** cuya celebración estaba prevista en fecha 26 de abril de 2017.

Adviértase que este TEAC no está analizando este documento para poner en duda el certificado de **XZ**, sino para poner de manifiesto que el nombramiento del reclamante como miembro del Consejo de Administración no estaba asegurado porque requería la previa autorización de las autoridades supervisoras y la aprobación por la Junta General de Accionistas. De hecho, no quiere este TEAC dejar de remarcar que en el certificado **XZ** tampoco se afirma que el reclamante fuese verdaderamente consejero en **TW** sino que únicamente se afirma que "se desplazó a **PAIS_1** para prestar servicios en el **TW**".

Afirmación que, en conclusión, este TEAC realiza para evidenciar que el citado documento no acredita lo que él dice que acredita (a saber, su nombramiento como consejero en **PAIS_1**), al igual que tampoco prueba verdaderamente que el interesado se hubiera visto compelido, en virtud de tal nombramiento, a permanecer en **PAIS_1** incluso después de su dimisión ("siendo este contribuyente uno de los consejeros integrantes del mismo, cargo éste que me obligó a permanecer en **PAIS_1** hasta finales de 2017, pues de conformidad con la normativa interna **PAIS_1**, tras la dimisión de un consejero, este debe continuar ejerciendo sus funciones durante tres meses"). La razón es que ese documento no prueba de ningún modo el derecho mercantil **PAIS_1** y esa supuesta obligación de permanencia y, menos aún, que el interesado hubiera "dimitido" (extremo que este TEAC desconoce tanto sobre si se produjo y, en su caso, cuándo).

Falta de evidencia que no se puede entender subsanada con otros documentos obrantes en el expediente puesto que el interesado se ha limitado a aportar noticias de periódico que al narrar la compra por **XZ** de **TW** afirmaban que se le iba a nombrar como Consejero (hecho futuro) y, por otro lado, ha aportado una fotografía hecha a una tarjeta en papel de contacto del banco **TW** en que figura: " **Axy**: Director Geral Crescimento e Negocios".

En conclusión, no tenemos ni si quiera prueba fehaciente de que el interesado fuera nombrado miembro del Consejo de Administración de Banco TW ni tampoco ningún elemento objetivo probatorio de las funciones que habría desempeñado en PAIS_1 y, lo que es más trascendente, el período en el que se habrían desempeñado estas funciones en PAIS_1. Ello nos vuelve a situar en que el único elemento probatorio es el certificado de **XZ** que entra en abierta contradicción con las alegaciones del interesado respecto a cuándo estuvo en **PAIS_1** y, también, por qué estuvo allí.

Así, y pese a que no tenemos justificación laboral del desplazamiento a **PAIS_1**, tenemos que analizar si disponemos de medios de prueba que acrediten que, independientemente de las funciones que hubiera podido realizar en **PAIS_1** y que no ha acreditado, estuvo físicamente desplazado a **PAIS_1**.

En relación a la estancia física en **PAIS_1** es obvio que la permanencia en cualquier ciudad o país exige tener disposición de un lugar en el que el interesado pueda morar - ya sea vivienda, hotel u otro lugar que estuviese disponible para su uso-. Sin embargo, pese a que se habría desplazado en enero (según él) o en febrero (según el certificado **XZ**) no fue hasta el 1 de mayo que el interesado arrendó una vivienda en **CIUDAD_1** (nótese que aunque el contrato se formalizó el 31 de marzo, en el mismo se afirmaba que "1. O presente arrendamento é celebrado pelo prazo efectivo de 03 (tres) anos, tendo o seu início no dia 01 (um) de Maio de 2017 e o seu termo no dia 30 (trinta) de Abril de 2020").

Así, no habiendo tenido vivienda disponible hasta el 1 de mayo, tenemos que cuestionarnos dónde moró en **PAIS_1** el interesado desde enero/ 6 de febrero (fecha en que habría llegado a **PAIS_1** según el certificado de **XZ**) hasta el 1 de mayo - cuestión respecto a la que no ha aducido nada el interesado-.

Adviértase que en el anexo 27 de la presente reclamación ("RECIBOS DE CONSUMOS VARIOS") figuran lo que el interesado denomina "Recibos de consumos varios en restaurantes durante el período en que residí en **PAIS_1**. (Documento anexo número 27)".

Sin embargo, lo llamativo es que en ese anexo 27 figuran además de cuentas de gasto en restaurante (tiques) cuya validez probatoria enjuiciaremos seguidamente, unas facturas del **QR** de **CIUDAD_1** por lo que podríamos plantearnos si obedecieron a estancias del interesado en el Hotel en ese período en que pese a estar supuestamente residiendo en **PAIS_1**, no tenía todavía la vivienda a su disposición.

A raíz del análisis de las citadas facturas cabe realizar una serie de consideraciones:

- En la página 5 del anexo figura una factura en la que figurando como Huésped D. **Axy**, se hace constar que su habitación era la 420 y, al tiempo, "llegada: 31.01.2017 y salida 31.03.2017". Sin embargo, pese a esas referencias que parece claro que estarían haciendo referencia a que el interesado estuvo alojado en el hotel esos dos meses, los importes facturados no corresponden al precio de la habitación, sino a consumo en el Bar, MiniBar, lavandería, retiradas de efectivo (esto es, la suma del importe facturado corresponde a esos servicios sin apreciarse facturación por noche de estancia). Pero, a fortiori, lo destacable es que esa factura que estaría afirmando que la

salida fue el 31 de marzo de 2017 se expide en fecha 28 de febrero de 2017 - esto es, estaría afirmando un mes antes de la salida cuándo se produce ésta lo cual es, cuanto menos, llamativo-

- En la factura de la página 9 (llegada 3 de mayo y salida 23 de mayo), cabe realizar análoga consideración porque se expide el día 18 de mayo y tampoco hay ningún concepto facturado de estancia en el hotel en la habitación 420. A fortiori, no debe dejar de notarse que sería facturación correspondiente a un período en el que el interesado ya tendría a su disposición la vivienda arrendada en **PAIS_1**.
- En la página 11 hay otra factura (llegada y salida 3 de mayo) en la que figura como huésped "**NP**" con la habitación 8002. Esto es, de ser él el beneficiario último de la reserva hotelera, habría tenido dos habitaciones a su disposición ese día 3 de mayo lo cual no parece tener mucho sentido.
- En la página 14 hay otra factura (llegada 17 de noviembre y salida 19 de noviembre) en la que el huésped volvería a ser el SR. **Axy**.

En relación a esta última factura de noviembre queremos hacer dos precisiones de gran trascendencia.

En primer lugar, que esta factura que refleja como fecha de salida del hotel el 19 de noviembre es coherente con el hecho de que el interesado ha aportado un billete de avión de su esposa **CIUDAD_1**-España en la citada fecha (billete que, dicho sea, utiliza como prueba para fundar que el matrimonio no regresó a España hasta finales de año). Sin embargo, dejando de lado que no tenemos billete de avión a nombre del SR. **Axy** en esa fecha, lo que parece obvio es que ella estuvo seguro alojada en el hotel - y, si estuvo acompañada o no por el SR. **Axy** no podemos saberlo porque la factura no afirma ni si quiera el número de personas alojadas-. Esto es interesante remarcarlo porque evidencia que no debemos relacionar automáticamente la persona que figura como huésped en la factura con quién necesariamente estuvo.

Y, en segundo lugar, la factura anterior tiene un elemento diferenciador del resto de facturas que permiten a este TEAC alcanzar una conclusión doble: (1) saber que del 17 al 19 de noviembre hubo un servicio de alojamiento en el hotel facturado de manera independiente y separada al resto de conceptos y (2) saber que en el resto de facturas no hubo servicio de alojamiento.

Así, en esta factura de noviembre, además de los conceptos facturados en el resto de facturas (gastos de bar, minibar, lavandería, efectivo) existe una facturación por dos conceptos adicionales:

<<18.11.2017 Qnt.1 Descripción: Tx. Munic.Turística/City TAX preco unit 1,00euros.

19.11.2017 Qnt.1 Descripción: Tx. Munic.Turística/City TAX preco unit 1,00euros>>

Concepto facturado que obedece a la existencia de una tasa turística municipal en **CIUDAD_1** de 1 euro por noche de pernocta en la citada ciudad; tasa que se comenzó a exigir a comienzos de 2016. Así, en la medida en que la llegada fue el 17 y la salida el 19, hubo un alojamiento en el hotel de 2 noches que devengaría la citada tasa 2 veces, tal y como se recoge en la factura.

Así, **el hecho de que en el resto de facturas no figure la citada tasa de pernocta turística evidencia de un modo claro que no había pernocta por lo que este TEAC desconoce dónde pudo estar alojado el interesado en PAIS_1 hasta el 1 de mayo (fecha de entrada en vigor del arrendamiento) no pudiendo, en consecuencia, aceptar que con carácter previo a la formalización del contrato de arrendamiento, hubiera estado en PAIS_1**. Conclusión de este TEAC que, adviértase, no choca frontalmente con las alegaciones del interesado puesto que él en ningún momento ha aducido que estas facturas correspondan a su estancia allí, sino que afirma que son "Recibos de consumos varios en restaurantes".

Y, nótese, incluso si aceptáramos a efectos dialécticos que en los períodos cubiertos por las facturas de hotel sí estuvo verdaderamente alojado el interesado en PAIS_1, estas no cubrirían en ningún caso todo el período que estamos analizando (de enero/ 6 de febrero a 1 de mayo), sino que únicamente comprenderían desde el 6 de febrero hasta el 31.03.2017 - no existiendo, por el contrario, prueba alguna respecto a dónde se alojó en el mes de enero (según su alegación) ni en el mes de abril (mes en el que según el certificado de XZ habría estado en PAIS_1)-

De este modo, **en la medida en que no ha acreditado estancias hoteleras, ni ha aducido dónde estuvo alojado en PAIS_1 hasta el 1 de mayo de 2017 (fecha de comienzo de la disponibilidad de la vivienda arrendada), este TEAC concluye que únicamente sería razonable asumir que el interesado permaneció con carácter estable en PAIS_1 desde el 1 de mayo hasta el 26 de agosto de 2017 - período de tiempo que ya no alcanzaría los 183 días de estancia en PAIS_1-, máxime cuando sabemos que realizó en ese intervalo temporal algún viaje a España: prueba de ello es la compra en una gasolinera sita en CIUDAD_2 en fecha 5 de junio de 2017 (anexo 24).**

Por otro lado, debemos precisar que en expedientes como el que aquí se plantea de traslado de residencia fiscal, es común la aportación de documentación acreditativa de la cumplimentación de trámites burocráticos o contratación de servicios básicos en el país de llegada que son, en su mayoría, imprescindibles para el desarrollo de la vida cotidiana en el país de llegada; pruebas cuya ponderación aporta indicios adicionales a tener en cuenta en relación a la permanencia del interesado en **PAIS_1**.

En relación a este extremo, de nuevo, apreciamos una total ausencia probatoria del interesado que únicamente ha aportado "Altas de teléfono e internet con la Compañía **LM** que efectué para mi residencia en **PAIS_1**. (Documento anexo número 25)". Sin embargo, adviértase que en ese documento, en fecha 25 de mayo de 2017, **LM** comunica al interesado lo siguiente (traducción del **PAIS_1** de este TEAC):

<<Asunto: activación de cuenta domiciliada nº31192206

Estimado cliente,

Según lo solicitado, enviamos el formulario para la autorización de domiciliación de una cuenta bancaria. Puede establecer límites y para hacer su elección, le enviamos el siguiente formulario para que lo complete, el cual le agradeceríamos que resalte y nos lo devuelva en el sobre RSF adjunto>>

figurando, de hecho, una inscripción a mano (se entiende, cumplimentada por el reclamante) donde se hace constar "documentos enviados en envelope RSF no día 07/07/2017".

Así, siendo los contratos con entidades telefónicas objeto de domiciliación y, según parece, estar la activación de la cuenta con **LM** condicionada a la domiciliación (según se desprende del asunto de la carta), parece claro que tampoco esta prueba permite acoger la pretensión del interesado de que desplazó su residencia a comienzos de 2017 a **PAIS_1**. Así, incluso si aceptáramos que se desplazó allí algo más tarde (el día 6 de febrero según afirma el certificado de **XZ**) es, cuanto menos llamativo, el lapso temporal que existiría entre ese traslado y la disponibilidad de un servicio tan básico como un teléfono o internet en la vivienda - máxime cuando en aquel año, no existía todavía servicio de roaming en la Unión Europea-. Adviértase que tampoco tenemos elemento de contraste de esta afirmación como sería, por ejemplo, extractos bancarios del año 2017 donde se pudiera ver a partir de qué momento empezó a realizar pagos a **LM PAIS_1**.

Igualmente, tampoco se dispone de documentación acreditativa de otros consumos básicos en la vivienda tales como luz o agua.

En relación al resto de documentación aportada encaminada a acreditar la presencia física del interesado debemos diferenciar varios tipos de documentación.

En primer lugar, ha aportado documentos pdf integrados por el escaneado de tiques de taxis y restaurantes en **PAIS_1**. Es el caso del anexo 28 "recibos varios taxis **PAIS_1**", anexo 27 "recibos de consumos varios", anexo 26 "facturas varias compras enseres" (denominación algo equívoca porque solo figura una factura siendo el resto tiques de compra). Documentación que a juicio del interesado le permitiría acreditar días de estancia en **PAIS_1**.

En este sentido, queremos destacar que en esos anexos se recogen meros tiques en los que no figura el destinatario de los servicios prestados: esto es, ni el usuario del taxi, ni identificación del comensal del restaurante, ni de la persona que realiza las compras diversas.

Cierto es que la aportación de tiques en la medida en que no cumplen los requisitos de una factura, no son generalmente aceptados para acreditar la existencia de gastos justificados en el Impuesto sobre Sociedades (o en actividades económicas del IRPF) o, igualmente, en el caso de las cuotas de IVA.

Y, no menos cierto es que ante la falta de mención normativa en este sentido, para la acreditación de la permanencia física de una persona en una determinada jurisdicción, rige un principio de libertad probatoria. Sin embargo, una cuestión distinta es que exista libertad probatoria y otro que podamos aceptar laxitud en lo que debe ser probado: esto es, la permanencia física de una persona.

Esta reflexión conecta con las valoraciones que este TEAC realizó con ocasión de la resolución RG 4045/2020 de 23 de marzo de 2023 en la que abordamos un estudio interpretativo del artículo 9.1. a) primer párrafo LIRPF (criterio reiterado en resolución RG 4812/2020 de 25 de abril de 2023).

En estas resoluciones hemos declarado que la permanencia del artículo 9.1. a) primer párrafo LIRPF está conformada por tres niveles de días: los "días de presencia certificada", los "días presuntos" [conformando la suma entre los "días de presencia certificada" y los "días presuntos" los "días de presencia o permanencia efectiva del artículo 9.1.a) primer inciso del primer párrafo] y, finalmente, los días de ausencias esporádicas:

Resolución TEAC RG 4045/2020 de 23 de marzo de 2023:

<<Debemos computar como día de permanencia en España cualquier día en que exista fehaciencia de que el obligado tributario estuvo, por pequeño que fuera el lapso de tiempo, en territorio español. Y esta presencia efectiva podrá probarse, como venimos detallando, tanto por la Administración como por el contribuyente siendo, en definitiva, una prueba fehaciente contra la cual no cabe oponer prueba en contrario puesto que, de existir prueba de presencia certificada en España, el obligado tributario podrá aportar pruebas de su presencia certificada en otro país ese mismo día pero sin que ello rompa que sea un día en España aunque, claro está, en estos casos habrá un cómputo 1-1 (día de permanencia en España y día de permanencia en el otro país). Habiendo analizado así los días de "presencia certificada", debemos matizar que su detalle en el calendario abre la puerta a la conceptualización de una segunda categoría de días de permanencia: los "días presuntos".

La razón de su existencia deriva en que en la elaboración del calendario (paso básico en el análisis de la permanencia), existirán días en los que no existe prueba certificada de la presencia en territorio español ni en ninguna otra jurisdicción y, sin embargo, en la medida en que sean días que se encuentran entre días de presencia certificada en España, nos planteemos si se pueden computar como días de permanencia en nuestro país. Y este TEAC considera que sí. Son los denominados "días presuntos" en los que conociéndose mediante prueba certificada

que el obligado tributario estuvo en España el día X y el posterior día X+Y, los días entre medias (Y) pueden computarse como días de permanencia efectiva. (...):

Delimitados estos dos niveles que conforman la presencia o permanencia efectiva, debemos ya entrar a valorar el tercer nivel que está constituido por las ausencias esporádicas (...) Son, en definitiva, un refuerzo a las conclusiones de permanencia en territorio español o en el extranjero pero, claro está, no estrictamente imprescindibles cuando con los días de presencia efectiva ya se ha alcanzado el umbral mínimo exigido por la Ley de 184 días>>.

Lo trascendente es que estos tiques aportados por el interesado serían, en su caso, acreditativos de días del primer nivel: "días de presencia certificada" los cuales, recordemos, este TEAC ha definido como días en que es fehaciente que el obligado tributario estuvo, por pequeño que fuera el lapso de tiempo, en territorio español -no aceptando, en consecuencia, prueba en contrario porque la prueba de presencia ese mismo día en otro país generaría un cómputo 1-1 (día de permanencia en España y día de permanencia en el otro país)-.

De hecho, en la resolución RG 4045/2020 antes citada realizamos una enumeración a modo de ejemplo de medios de prueba que podían aportarse para acreditar esas presencias certificadas:

<<En relación a los medios de prueba, esta presencia certificada se determina por cualquier medio de prueba válido en derecho, aceptándose, a tal fin, todo tipo de elementos que acrediten, de manera fehaciente, que ese día en concreto la persona tuvo una presencia física certificada en territorio español. A tal fin, se citan a modo ejemplificativo movimientos de tarjeta (en establecimientos físicos puesto que las compras online no son acreditativas de la presencia física), utilización de medios de transporte, visitas médicas y sanitarias, notarios, acceso a establecimientos deportivos, bancarios y de cualquier otro tipo, pagos con Vía -T, firmas de contratos, presencia en cursos, etcétera>>

Así, cierto es que no hicimos mención a las estancias en restaurantes y sí a la "utilización de medios de transporte" por lo que podríamos plantearnos si tienen cabida los tiques de comandas en restaurantes y los tiques de los taxis - respuesta que para este TEAC es negativa-.

Para comenzar, porque acogiendo la reflexión que realizamos en la resolución RG 4045/2020 en relación a los pagos con tarjeta, al ser estos tiques acreditativos de estancias en **PAIS_1** (en este caso, en el país en el que el interesado aduce ser residente fiscal) debería realizarse un análisis de congruencia de las fechas de los tiques con otros elementos de prueba que acreditasen presencia del interesado en alguna jurisdicción:

<<Quiere en relación a esta cuestión, este TEAC hacer un pequeño inciso relativo a la suficiencia de alguna de las pruebas acreditativas de la presencia certificada en territorio español.

La razón estriba en que la generalización en el uso de las tarjetas de pago ha venido acompañada de una menor exigencia por parte de los establecimientos de la acreditación de la identidad del usuario de la tarjeta bancaria de forma que se facilita la posibilidad de que las tarjetas puedan reflejar unos movimientos que no sean verdaderamente realizados por el titular cuya residencia se analiza.

Ello exige un cuestionamiento de la coherencia de las fechas en las que existen movimientos que acreditarían la presencia en España o en cualquier otra jurisdicción, con el resto de elementos de prueba obrantes en el expediente con el fin de detectar posibles incongruencias, como ocurre en el presente expediente.

Aunque, ciertamente, este cuestionamiento no ha de regir igual en todos los supuestos puesto que es claro que ningún interesado aceptaría el uso de sus tarjetas bancarias por terceros en el país en el que no le conviene aparecer como residente fiscal y, por el contrario, sí le sería conveniente que alguien usara sus tarjetas en un tercer país para realizar, en su nombre, movimientos bancarios acreditativos de una presencia física en el país en el que pretende ser residente fiscal>>

Cuestionamiento que este TEAC en un expediente como el presente se encuentra totalmente privado de la posibilidad de realizar porque no tenemos realmente otras pruebas de contraste, principalmente, justificante bancario de pago.

Esto es muy trascendente porque esta documentación de tiques no acredita la forma de pago (tarjeta o efectivo):

- si se pagaron con tarjeta, para su aceptación sería prudente realizar ese cuestionamiento de la congruencia de fechas, lo cual no puede ser realizado en el presente expediente al no haber aportado certificados bancarios completos donde se puedan cruzar los tiques con el pago: no hay extractos del conjunto del año, sino movimientos seleccionados concretos - siendo el único extracto aportado limitado: de 9 de mayo a 8 de junio: anexo 24-.
- si se hubieran pagado en efectivo, los tiques de comandas en restaurantes y otros similares como son los tiques de taxi aportados (donde solo figura la fecha y el importe cumplimentados a mano, al tiempo que en el membrete los datos del taxista o de la empresa de taxis), nunca podrán acreditar de manera fehaciente la presencia del interesado (ni de ninguna otra persona física) en una determinada ubicación en una fecha concreta, porque ni dejan constancia de quién ha sido el destinatario de los servicios prestados, ni es razonable imputarlos a una

persona física concreta que no tiene ni si quiera prueba de cómo los pagó. Así, este TEAC rechaza que documentos justificativos de pagos en efectivo sin identificación de la persona que lo realizan, puedan servir como medio de prueba de una presencia certificada ya sea en España o en otra jurisdicción

Así, debemos advertir que a la evidencia fáctica de que los tiques o justificantes de pago realizados en efectivo no pueden acreditar de manera fehaciente en favor de quién se prestan, se le anudan consecuencias jurídicas de diversa índole que conectan, no solo con la prueba de permanencia que aquí analizamos, sino que tienen otras implicaciones fiscales como que se deba negar su utilización como prueba documental acreditativa de un gasto deducible de una actividad económica; cuestiones que este TEAC ya ha valorado en la resolución RG 7140/2020 de fecha 24 de julio de 2023 (subrayado que añadimos en esta resolución a efectos de simplicidad):

<<Para comenzar, hay que precisar que muchos de los gastos que la interesada pretende deducir tienen justificación documental únicamente en la existencia de tiques, como es el caso de comandas en restaurantes, siendo algunos de ellos directamente ilegibles. Sobre el valor probatorio de los documentos de servicios prestados sin identificación del sujeto en favor del cual se prestan y, en especial, en relación a los tiques de comandas en restaurantes, debemos precisar que estos no pueden acreditar, ya no solo el vínculo económico directo e indisoluble con la actividad, sino su realización en favor de la aquí interesada: no identifican al usuario del taxi, el comensal del restaurante, ni a la persona que realiza las compras diversas.

Así, estos servicios cuyo pago se realiza en efectivo tienen el problema de que nunca pueden acreditar de manera fehaciente en favor de quién se prestan. Extremo al cual cabe anudar consecuencias jurídicas diversas que van más allá de su rechazo como documento justificativo de un gasto deducible de actividad económica, sino también cuestiones de índole tan relevante como su valor probatorio en la acreditación de la permanencia física a efectos de residencia fiscal de una persona física: al no tener estos documentos justificativos de pagos en efectivo identificación de la persona en cuyo favor se prestan, no pueden acreditar de manera fehaciente la presencia de una determinada persona física en una ubicación precisa en una fecha concreta, máxime cuando esta no tiene ni si quiera prueba de cómo los pagó no siendo, en definitiva, razonable aceptarlos como medio de prueba de una presencia certificada ya sea en España o en otra jurisdicción.

Si esos tiques se hubieran pagado con tarjeta, ya sí sería posible vincularlos con un receptor persona física o jurídica determinada en la medida en que se acreditara que ese pago se corresponde con ese servicio (por ejemplo, mediante la aportación de extractos bancarios) y la vinculación directa con la actividad, para así hacer un análisis de congruencia con lo pretendido por la interesada, ya sea un mayor importe de gasto deducible o, como podría suceder en otros supuestos, una justificación de movimientos en la jurisdicción en la que el interesado pretendiese ser residente fiscal tal y como declaramos en la resolución RG 4045/2020 de 23 de marzo de 2023.

No obstante, no sabiendo este TEAC si se pagaron en efectivo o con tarjeta - y, en este último caso, tampoco disponer de información bancaria de contraste que permita acreditar que fue la interesada la receptora de los servicios que justificarían esos tiques- este TEAC rechaza la deducibilidad de todas las partidas justificadas mediante los mismos>>

Además, es interesante mencionar que en **PAIS_1** desde el 1 de enero de 2015 (entrada en vigor de la reforma del impuesto equivalente al IRPF español " tributação sobre o rendimento das pessoas singulares" operada por la Ley 82- E/2014 de 31 de diciembre), los contribuyentes pueden solicitar que en la factura de los servicios que les presten (factura cuya expedición es obligatoria), se hagan constar sus datos personales (NIF): sistema conocido como "e- factura".

Así, estas facturas que se expidan a su nombre van a constar en un registro telemático y les permite beneficiarse de deducciones en la cuota de su impuesto personal en una proporción de los gastos realizados y registrados en el sistema (información extraída de la página oficial del Ministerio de Finanzas de **PAIS_1** https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/faturas/pages/sobre_efatura.aspx).

La ventaja de este sistema es que todo contribuyente puede posteriormente extraer de la plataforma E-Factura un detalle de todas las facturas expedidas a su nombre en las que se deja constancia, entre otros datos, de la fecha y lugar (información que este TEAC ya ha tenido ocasión de analizar con motivo de la resolución de otras reclamaciones) siendo, por tanto, un sistema muy útil para acreditar la permanencia de un contribuyente en **PAIS_1**.

Sin embargo, pese a la utilidad de tal herramienta, no ha aportado el interesado pruebas de sus registros en e-factura.

Sentado lo anterior, pasamos a analizar la información bancaria suministrada voluntariamente por el interesado:

- Anexo 31 "justificantes pago tarjetas **Cpp Y Axy**" en el que se recogen en 19 páginas distintos movimientos bancarios. Ahora bien, debemos precisar que se desconoce si es un documento suministrado por un banco o elaborado por el interesado, no figurando ni si quiera una identificación ni sello de una entidad bancaria. Es, en definitiva, un documento de texto en blanco en el que se han ido transcribiendo, por cada presunto movimiento, la

siguiente información: IBAN (es de una cuenta española;.), (CCC), Oficina, Import, Data, Hora, Data valor, Concepte, Concepte especific y Referencia 2". El número de IBAN es el que se hizo constar en la autoliquidación IRNR modelo 210 para el cobro de la devolución IRNR 2017 pretendida. Adviértase que, para empezar, su valor probatorio sería por definición reducido porque recoge movimientos únicamente de mayo y junio de 2017 pero, a fortiori, para este TEAC, al ser un mero documento de texto que puede haberse elaborado en un simple word y no tener pruebas de quién lo expide no podemos aceptarlo como documento de prueba.

- Anexo 27 "justificantes de cargos de **Axy**" en el que se recogen 29 movimientos que habrían sido realizados con esa misma cuenta bancaria. Adviértase que los conceptos de la información son los mismos que en el anexo 31 (IBAN;.), (CCC), Oficina, Import, Data, Hora, Data valor, Concepte, Concepte especific y Referencia 2. Sin embargo, tampoco puede ser aceptado como medio de prueba por varios motivos: (1) igual que el anexo 31, no consta ninguna mención de quién expide la información para saber que es certera (2) se trata de un documento claramente elaborado por el interesado: son fotografías que se han ido aglutinando en un único documento PDF presentado como anexo 27 siendo muchas de ellas directamente ilegibles. En cualquier caso, y pese a la evidente selección deliberada de pruebas, son únicamente 27 movimientos en **PAIS_1** en fechas aisladas por lo que su valor probatorio es claramente insuficiente.
- Anexo 24 "extracto movimientos cuenta **PAIS_1**" de 9 de mayo a 8 de junio de 2017, en la que figuran únicamente 17 movimientos siendo uno de ellos una transferencia bancaria o el cobro de un cheque bancario (que no pueden acreditar presencia física). Además uno de ellos (3 de junio) es una compra en una gasolinera de CEPSA sita en **CIUDAD_2**: COMPRA CEDIPSA LES BAS **CIUDAD_2**. Así, dejando de lado que la escasez de movimientos es muy insuficiente para de ella desprender una presencia sustancial del interesado en **PAIS_1**, de nuevo volvemos a apreciar una enorme ausencia probatoria por parte del interesado quien, teniendo extractos mensuales bancarios a su disposición, solo ha aportado el extracto bancario correspondiente a un mes.

En definitiva, **la información bancaria aportada por el interesado evidencia un claro ánimo de probar parcialmente**, esto es, de aportar las pruebas que serían convenientes a su pretensión de que este TEAC declare su residencia fiscal en **PAIS_1** en 2017. Y, lo trascendente, es que pese a las tachas que venimos realizando a estas pruebas y que nos impiden aceptarlas como pruebas fehacientes, las mismas tampoco alcanzan un número de días sustancial.

Además, el mero de que un contribuyente aporte extractos bancarios parciales o documentos en los que se ha preseleccionado la información ya es, en sí mismo, una prueba que, lejos de fundamentar su pretensión de residencia fiscal, la difumina porque, como este TEAC resolvió en la resolución de fecha 18 de septiembre de 2018, RG 4574/2015, con cita en resolución previa de fecha 5 de abril de 2018 (RG 215/2015):

<<Para poder determinar la aplicación o no del criterio de permanencia, debe tenerse en cuenta tanto la documentación aportada como la no aportada, ya que no sólo es relevante lo que se dice sino también lo que no se dice>>

Así, es evidente que si el contribuyente ha ido eligiendo qué fechas aporta, es porque hay otros muchos movimientos en sus extractos bancarios que no tiene interés en que sean conocidos por la AEAT ni por este TEAC - y ello unido al hecho del escaso número de días que los movimientos que sí ha seleccionado acreditarían presencia en **PAIS_1**, evidencia que las pruebas de las que dispone el interesado son, en su conjunto, poco coherentes con su pretensión de residir fiscalmente en **PAIS_1**; coherencia que, sin embargo, no se soluciona mediante el cocinado, aportación parcial o selección deliberada de pruebas.

Finalmente, **tenemos que remarcar que al igual que no hay certeza de cuándo se estableció el interesado en PAIS_1, tampoco hay certeza de cuándo volvió de PAIS_1** porque, recordemos, el certificado **XZ** afirma que estuvo hasta el 26 de agosto y él aduce que hasta finales de año (lo cual fundaba con la alegación de que la normativa **PAIS_1** obligaría a un consejero a permanecer allí tres meses después de su dimisión -circunstancia fáctica que ignoramos-), con el billete de su esposa de 19 de noviembre y, finalmente, con la aportación del Anexo 30 correspondiente a una "Factura de diciembre de 2017 de la empresa que realizó la mudanza a mi regreso a España, emitida a nombre de mi esposa". La insuficiencia probatoria e incongruencia de las dos primeras pruebas aportadas a tal fin ya ha sido previamente analizada y, en relación a la última, queremos destacar que cierto es que aquí sí, a diferencia de lo que ocurrió con la mudanza España- **PAIS_1** (de la que solo aportó el presupuesto de la empresa de mudanzas por lo que no sabemos que tuviera verdaderamente lugar: anexo 39), aquí sí tenemos certeza que ocurrió: hubo un desplazamiento de efectos personales desde la vivienda alquilada en ... de **CIUDAD_1** hasta **CIUDAD_2** y hasta ... de **CIUDAD_4**.

Ahora bien, lo trascendente no es tanto probar que ese traslado tuvo lugar, sino cuándo tuvo lugar. Y, claramente, la fecha de emisión de la factura (7 de diciembre de 2017), no tiene por qué coincidir con la fecha de realización de la recogida de enseres - no existiendo ningún elemento objetivo en la factura del cual quepa desprender la fecha de la citada mudanza-

Pero, a mayor abundamiento, no queremos dejar de mencionar que tampoco resulta acreditado en el expediente cuánto tiempo tuvo la vivienda a su disposición el interesado ya que únicamente ha aportado documento acreditativo del pago por transferencia de una mensualidad de renta (junio 2017).

En cualquier caso, y aunque hubiera aportado más pagos mensuales de la renta, este análisis deberíamos realizarlo teniendo en cuenta que según el artículo 4 del citado contrato el arrendatario, esto es, el aquí interesado, únicamente podría denunciar el contrato una vez transcurrido un tercio del plazo de duración inicial (esto es 1 año) y previo preaviso de 120 días. Así, del contrato parece desprenderse que en todo caso el interesado tuvo que satisfacer 1 año de alquiler porque con carácter previo no pudo denunciarlo.

De este modo, este TEAC concluye que teniendo el reclamante la carga de probar cuándo se trasladó a PAIS_1 y hasta cuándo permaneció en el citado territorio, y ser éste quién posee la documentación de la cual se desprendería el desplazamiento, su permanencia allí y la localización allí de su centro de interés económico, este no ha aportado pruebas suficientes para acreditar tal pretensión y, de hecho, de las aportadas cabe desprender incongruencias numerosas:

- Sus alegaciones incurrir en numerosas incongruencias y afirmaciones capciosas como aducir que su proposición a ser nombrado Consejero evidencia su efectivo nombramiento,
- En enero no existía motivo laboral que justificara su estancia en PAIS_1.
- No ha aportado pruebas de su nombramiento efectivo como Consejero en PAIS_1 ni del desempeño allí de funciones laborales.
- Desconocemos cuándo se desplazó efectivamente a PAIS_1 pero no ha acreditado alojamiento a su disposición hasta el 1 de mayo de 2017. Desde esa fecha hasta el 26 de agosto que dice XZ que retornó a España la estancia en PAIS_1 habría sido inferior a 183 días, conociendo alguna compra en España en ese período.
- No consta que se haya registrado en el sistema de e-factura pese a su gran utilidad para acreditar días de permanencia en PAIS_1.
- Los movimientos bancarios aportados han sido deliberadamente seleccionados aportando movimientos bancarios parciales (extracto de un mes) y movimientos que se corresponderían solo con pagos en PAIS_1 y no a períodos completos que permitieran probar de manera clara que en un determinado período estuvo de manera continuada en PAIS_1. Pese a ello, incluso aunque este TEAC aceptara su validez únicamente permitirían acreditar días de presencia aislada en PAIS_1.
- No ha tributado en PAIS_1: PAIS_1 no le considera residente fiscal allí, habiéndole denegado el certificado, por lo que es evidente que no va haber tributado allí por renta mundial. Así, la inexistencia de tributación por renta mundial en PAIS_1 determinaría que el interesado únicamente estaría tributando por una parte de los rendimientos del trabajo obtenidos en 2017 (sin haber tributación por los rendimientos de fuente PAIS_1, ni tampoco por la renta inmobiliaria imputada que, en principio, parece tendrá por la vivienda de su propiedad sita en España que no constituya vivienda habitual ni por cualesquiera otros rendimientos y ganancias imputables en 2017).

A resultas de lo anterior, este TEAC confirma el acuerdo desestimatorio de resolución del recurso de reposición y el acuerdo de declaración de devolución improcedente IRNR 2017, al entender que, conforme con los datos que obran en el expediente, el interesado fue en 2017 residente fiscal en España conforme al artículo 9 LIRPF. Así, al no existir conflicto de doble residencia fiscal -puesto que PAIS_1 le ha denegado el certificado-, la totalidad de su renta mundial debe quedar sujeta a imposición en España por IRPF siendo, en consecuencia, procedente la declaración realizada por la AEAT de que no procede la devolución IRNR pretendida.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas