

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 31 de marzo de 2025

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 5948/2021

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.** *Aportación tardía del certificado de residencia.* La aportación tardía del certificado de residencia fiscal a los efectos probatorios que correspondan en cada caso, ha de ser admitida por el TEAC, en atención a la doctrina del Tribunal Supremo recogida por este TEAC, salvo que se aprecie mala fe del interesado o comportamiento malicioso. Ahora bien, en este supuesto, si bien este certificado puede ser útil para acreditar la residencia fiscal en Alemania en el momento de la expedición del mismo, este no acredita, en ningún caso, que tal circunstancia concurriera en el ejercicio 2019, que es en el que se obtuvieron los rendimientos cuya minoración pretende la interesada.

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

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición interpuesto por la interesada frente a la liquidación provisional dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en relación con el Modelo 210 - Impuesto sobre la Renta de no Residentes - No residentes sin establecimiento permanente - con número de justificante ...81.

Número de recurso (Expediente/Referencia): 2021...6N / RGE...92021

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En fecha 26 de febrero de 2020 la interesada presenta el Modelo 210 con número de justificante ...81, relativo al ejercicio 2019, con el objeto de declarar los rendimientos obtenidos por el arrendamiento del inmueble con referencia catastral ...1LP durante dicho ejercicio. De esta autoliquidación resulta un importe a devolver de 943,10 euros.

A este respecto, es preciso señalar que en el referido Modelo 210 la interesada consigna ser residente fiscal en Alemania en el año 2019.

**SEGUNDO.-** El día 9 de julio de 2020 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) notificó a la interesada el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el citado Modelo 210, requiriéndole la aportación, entre otros extremos, del certificado de residencia fiscal en Alemania emitido por la autoridad fiscal y válido para el ejercicio 2019.

Tramitado oportunamente el procedimiento, en fecha 1 de diciembre de 2020 la ONGT notifica a la interesada acuerdo de liquidación provisional en el que deniega la devolución inicialmente solicitada por esta. Básicamente, los motivos esgrimidos por la ONGT para fundamentar la regularización son los siguientes:

*<<Dado que ha transcurrido el plazo para la atención del requerimiento y no se ha presentado el certificado de residencia fiscal para ver si proceden los gastos deducibles, que tampoco han sido aportados, procede eliminar los gastos de la declaración y la modificación de los ingresos y retenciones ya que en nuestra base de datos figuran otros valores distintos.>>*

**TERCERO.-** Disconforme con este, la interesada interpuso contra el mismo recurso potestativo de reposición el día 4 de enero de 2021 y aportó múltiples facturas, así como el contrato de cesión en arrendamiento del inmueble suscrito con la agencia XZ. No obstante, sigue sin aportar certificado de residencia fiscal en Alemania porque, según ella misma manifiesta: *"La situación sanitaria producida por el COVID 19, acompañada por constantes restricciones y limitaciones de movilidad entre países y territorios, ha producido demora en la obtención de los documentos requeridos. La imposibilidad de desplazarme hasta Benissa con el fin de obtener los documentos de que dispongo y que se encuentran en la vivienda me impiden aportar algunos de ellos"*.

En fecha 11 de junio de 2021 la ONGT notifica a la interesada acuerdo de resolución desestimando el recurso de reposición, toda vez que entiende que:

**<<C) Se requirió a la contribuyente la aportación del certificado de residencia fiscal en país de la Unión Europea. Ni durante el procedimiento de comprobación limitada ni en el presente recurso de reposición ha aportado la contribuyente dicho certificado de residencia fiscal en país de la Unión**

Síguenos en...

**Europea en el ejercicio 2019, por lo tanto no ha acreditado el derecho a deducirse gastos que recoge el artículo 24.L TRLIRNR.**

D) Por otro lado, y pese a haberse solicitado expresamente, tampoco ha aportado certificado de retenciones emitido por XZ S.L. en el que se recoja que la retención practicada en el ejercicio 2019 ascendió a 1.016,50 euros (como indicó en su autoliquidación). De los datos que obran en poder de la Administración, constan retenciones por 494,00 euros, cantidad máxima que procedería aplicar (sin perjuicio de lo indicado en el punto anterior).

E) Sin perjuicio de lo señalado en las letras C y D, y centrándonos en la acreditación concreta de los gastos que pretende, sólo serían deducibles en todo caso aquellos cuyas facturas han sido aportadas pero teniendo en cuenta además que:

- Respecto a los gastos de electricidad, y según el contrato de cesión aportado, el pago corresponde a XZ S.L., por lo que no serían deducibles

- Respecto a los gastos de reparaciones y mantenimiento o mobiliario y enseres (a modo de ejemplo, y sin resultar exhaustivo TW S.L., Bts, Cpb, XZ, o LM S.L.), solo serían deducibles en la parte proporcional al período de arrendamiento (es decir, al 50% dado que se cede el inmueble desde el 01/07/2019). Lo mismo resultaría de aplicación en relación con el IBI y la tasa de basuras.>>

**CUARTO.-** Dada la disconformidad de la interesada con el acuerdo de resolución desestimatorio del recurso de reposición, esta interpuso la presente reclamación contra el mismo en fecha 12 de julio de 2021. En el escrito de interposición se limita a señalar que ya ha obtenido el certificado de residencia fiscal, el cual acompaña al citado escrito.

### 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 conformidad o no a Derecho del acuerdo impugnado.

**TERCERO.-** En primer lugar, conviene reproducir aquí el régimen jurídico de la determinación de la base imponible cuando un no residente en territorio español obtiene rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles situados en dicho territorio sin mediación de establecimiento permanente situado en el mismo. Así, el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR) establece, en su artículo 24, lo siguiente:

**Artículo 24. Base imponible.**

1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones. (...)

6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. (...)

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Como puede observarse, con carácter general, la base imponible estará constituida por la **cuantía íntegra devengada**, sin que le sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.

Síguenos en...



No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o de residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, para la determinación de la base imponible podrán deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que se acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. Ahora bien, la aplicación de tal previsión exige que la residencia fiscal en estos territorios se acredite adecuadamente. En este sentido, establece el apartado 1 del artículo 7 de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre:

**Artículo 7. Documentación que debe adjuntarse a las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, modelo 210.**

1. (...)

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

En relación con este punto, es preciso señalar que finalmente se aporta ante este TEAC el certificado de residencia fiscal que exige la normativa tributaria para aplicar la previsión recogida en el artículo 24.6 TRLIRNR.

Este TEAC ha mantenido en resolución de 22/04/2024 (RG 2832/2021) el criterio de que la aportación tardía del certificado de residencia fiscal a los efectos probatorios que correspondan en cada caso, ha de ser admitida por el TEAC, en atención a la doctrina del Tribunal Supremo recogida por este TEAC, salvo que se aprecie mala fe del interesado o comportamiento malicioso.

En el presente caso nada puede objetarse a la aportación tardía de dicho certificado pues no se aprecia mala fe de la interesada ni comportamiento malicioso por su parte, máxime cuando la comprobación llevada por la ONGT se desarrolló durante la época en la que todavía persistían las restricciones derivadas del COVID 19. Así pues, este TEAC admite la aportación *ex novo* del certificado de residencia fiscal en Alemania aportado por la interesada en vía económico-administrativa.

Ahora bien, una vez analizado el certificado de residencia fiscal aportado por la interesada en vía económico-administrativa, se observa que el mismo no acredita que esta hubiera tenido la consideración de residente fiscal en Alemania durante el año 2019, tal y como ella consignó en el Modelo 210 con número de justificante ...81. En concreto, se recoge en dicho certificado:

*<<Certificado de residencia de la administración fiscal alemana:*

*A efectos de la reducción de impuestos exclusivamente en relación con los ingresos descritos en el apartado I.B se certifica que la contribuyente mencionada en el apartado I.A en virtud del Convenio para evitar la doble imposición entre la República Federal de Alemania y España reside en la República Federal de Alemania. (...)*

*Fecha: 05 de JULIO de 2021>>*

Por tanto, este TEAC entiende que si bien este certificado puede ser útil para acreditar la residencia fiscal en Alemania en el momento de la expedición del mismo, este no acredita, en ningún caso, que tal circunstancia concurriera en el ejercicio 2019, que es en el que se obtuvieron los rendimientos cuya minoración pretende la interesada.

Así, no cabe admitir la aplicación de la previsión contenida en el apartado 6 del artículo 24 del TRLIRNR en relación con los rendimientos obtenidos por la interesada durante el año 2019.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

