

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA (Sede en Málaga)****Sentencia n.º 198/2025 de 21 de enero de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 466/2023****SUMARIO:**

**IRPF. Contribuyente. Sujeto pasivo por obligación real. Residencia fiscal.** Descartada la posibilidad de identificar en abstracto el domicilio fiscal declarado con la residencia habitual, se ha de contrastar al acervo probatorio constante en las actuaciones para determinar si el recurrente residió de manera efectiva en España durante el ejercicio comprobado. Del juego de los arts. 105, 106 y 108 de LGT, se desprende que tratándose de una ciudadana extranjera, respecto del que no consta la sujeción al impuesto en ejercicios precedentes, la carga de la prueba de la adquisición de la residencia fiscal en España corresponde a la Administración de los tributos, al contrario de lo que sucede cuando el sujeto pasivo ya figura como obligado por razón de su residencia fiscal en España en ejercicios inmediatamente anteriores, en los que corresponde al obligado demostrar la alteración de su régimen personal de sujeción fiscal. La Administración de los tributos a través de sus órganos ha deducido la residencia habitual del recurrente en España a partir de la omisión de la aportación en legal forma (modelo normalizado) de un certificado emitido por la autoridad fiscal francesa que acredite la residencia fiscal en ese país en el ejercicio comprobado 2017. Este planteamiento no puede ser asumido, la recurrente sí aportó al expediente documentación diversa que justificaba su residencia en Francia durante ese período y por contra la Administración no ha acopiado elemento alguno que permita entender que la extranjera residió en nuestro país durante más de 183 días en ese ejercicio, limitándose a deducir la residencia habitual en nuestro país por el hecho de que el interesado no aportó certificado de residencia fiscal suficiente emitido por las autoridades francesas como único medio válido de acreditación de la residencia exterior. La recurrente comparece en autos con certificado de residencia fiscal en Francia en el ejercicio 2017 (en realidad desde 2014), que soporta sin lugar a dudas su residencia en el extranjero, y su no sujeción personal al IRPF en ese ejercicio, corroborando el carácter meramente especulativo de la asignación de residencia en nuestro país operada por los órganos de la Administración de los Tributos. Frente a ello no pueden prevalecer las manifestaciones de la Administración demandada en cuanto a la existencia de pruebas e indicios de su residencia fiscal en España por los consumos de energía eléctrica en una vivienda de su propiedad, pues este sólo hecho no justifica ni acredita que ese consumo fuera hecho por la demandante, ni que la misma haya permanecido en España por tiempo superior a 183 días.

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA (Sede en Málaga)****SENTENCIA****Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla - Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga**

Avda. Manuel Agustín Heredia, 16, 29001, Málaga.

**N.I.G.:**2906733320230000527.**Procedimiento:** Procedimiento Ordinario 466/2023.**De:** Salvadora**Procurador/a:**CLAUDIA LILIAN RODRIGUEZ PRIETO**Contra:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA CON SEDE EN MALAGA**Letrado/a:** ABOGACIA DEL ESTADO DE MALAGA**SENTENCIA NÚMERO 198/2025****RECURSO ORDINARIO Nº 466/2023****ILUSTRÍSIMOS SEÑORES/A:**

Síguenos en...

**PRESIDENTE****D<sup>a</sup> MARÍA ROSARIO CARDENAL GÓMEZ****MAGISTRADA/O****D. SANTIAGO MACHO MACHO****D<sup>a</sup> MARIA DE LAS MERCEDES DELGADO LÓPEZ****Sección Funcional 2<sup>a</sup>**

En la Ciudad de Málaga, a veintiuno de Enero de dos mil veinticinco.

Visto por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, el Recurso Contencioso-Administrativo número 466/23, interpuesto por Salvadora , representada por la Procuradora de los Tribunales Sra. Rodríguez Prieto, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 31 de marzo de 2023, en el que figura como parte demandada el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, se procede a dictar la presente resolución.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D<sup>a</sup>. María del Rosario Cardenal Gómez, quien expresa el parecer de la Sala.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-**Por la representación procesal de Dña. Salvadora se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 31 de marzo de 2023 .

El anterior recurso se tuvo por interpuesto, tras la subsanación de defectos procesales, por medio de decreto de fecha 10 de julio de 2023 se le concedió el trámite del procedimiento ordinario y se reclamó el expediente administrativo, ordenando la notificación a todos los interesados en el mismo.

Recibido el expediente se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara demanda, lo que efectuó por medio de escrito de fecha 10 de febrero de 2023.

**SEGUNDO.-**Se confirió traslado de la demanda por el término legal a la parte demandada.

Por medio de escrito de fecha 24 de noviembre de 2023 el Sr. Abogado del Estado en nombre y representación de TEARA compareció y contestó a la demanda en la que tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que consideró de aplicación al juzgado concluyó suplicando la admisión del escrito presentado y que previos los trámites legales se dictase sentencia por la que se desestimase la pretensión de la actora.

**TERCERO.-**En decreto de fecha 30 de noviembre de 2023 se fijó la cuantía del recurso en indeterminada. Por Auto de 10 de enero de 2024, admitiéndose la prueba documental propuesta y se dio traslado a las partes para que formularan conclusiones sucintas, trámite que evacuaron oportunamente ratificándose en sus respectivas posiciones, declarando los autos conclusos para votación y fallo, señalándose seguidamente día para votación y fallo teniendo lugar el día señalado al efecto.

**CUARTO.-**En la tramitación de los presentes autos se han observado las prescripciones legales de general y pertinente aplicación.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-**El presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto la impugnación de la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 31 de marzo de 2023, contra la desestimación de la Reclamación Económico Administrativa interpuesta contra la liquidación provisional girada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Málaga de la AEAT relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2017, por importe de 4.899,93 euros.

La recurrente sostiene que la contribuyente no era residente fiscal en España en el período regularizado, la AEAT deduce la residencia en nuestro país por el mero hecho de no aportar certificado en forma de residencia fiscal expedido por autoridad extranjera, , y finalmente justifica su residencia fiscal en Niza (Francia) por medio de certificado de la autoridad fiscal francesa aportado en esta sede jurisdiccional.

La Abogacía del Estado en la representación que legalmente ostenta se opone al recurso planteado y solicita la confirmación de la resolución del TEARA recurrida en base a sus propios

Síguenos en...



fundamentos, que descansan esencialmente en la correcta determinación de la residencia del recurrente en España, en base a la falta de acreditación suficiente de su residencia habitual en Francia mediante certificado de residencia fiscal.

**SEGUNDO.**-La cuestión sometida a enjuiciamiento se contrae a determinar si la recurrente tuvo residencia fiscal en España en el año 2017 a los efectos de quedar sujeto al impuesto de la renta de las personas físicas de dicho ejercicio.

De entrada debe recordarse que según el art. 48.2 de LGT *"El domicilio fiscal será: a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual (...)"*

El art. 8.1 de 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 (LIRPF) prescribe que *"1. Son contribuyentes por este impuesto:...*

*a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español".*

Por su parte el art. 9 de la LIRPF indica que *"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. Lo primero que conviene aclarar al respecto es que la residencia y el domicilio fiscal son dos conceptos no plenamente coincidentes, sobre lo que se ha razonado con profusión por la jurisprudencia como es de ver en la compendiosa sentencia del TS de 7 de febrero de 2006 (rec. 114/2001).*

El concepto material de residencia habitual es diferente del formal de domicilio fiscal. Este último es apto fundamentalmente como lugar de comunicación y cumplimiento de obligaciones formales. La residencia habitual justifica en nuestro caso la sujeción al impuesto de acuerdo con determinadas circunstancias particulares del sujeto obligado que es consecuencia del carácter personal del impuesto - art. 1 LIRPF -.

Por lo señalado, en el particular caso del IRPF, el domicilio fiscal reviste un carácter estrictamente formal, que impide identificar la residencia habitual con el domicilio declarado por el contribuyente, pues esta identificación contradice claramente el criterio sentado por el legislador, que en el art. 9 de LIRPF no tuvo en cuenta el domicilio fiscal declarado, sino la residencia habitual, definida inicialmente como la permanencia física de una persona en un lugar determinado por más de 183 días durante el año natural, sin hacer referencia al domicilio fiscal en el caso de las personas físicas.

A este respecto ya hemos dicho en sentencias como la de 19 de marzo de 2018 (rec. 15/2017) que *"Puede ocurrir en ocasiones que un contribuyente haya traslado su residencia habitual, y sin embargo, no cumpla con la obligación tributaria de comunicar el nuevo domicilio fiscal. De hecho, las circunstancias de movilidad que acompañan a la vida moderna hacen que no sea infrecuente que el domicilio fiscal no coincida, al menos transitoriamente, con la residencia habitual del sujeto pasivo, como viene a reconocerse por el propio Legislador en el artículo 48.3 de la Ley General Tributaria cuando establece que "Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente". Ahora bien, ello dará lugar a una actuación de control sobre el verdadero domicilio fiscal en cumplimiento del artículo 48 de la Ley General Tributaria pero no impedirá valorar donde se encuentra realmente la vivienda habitual del sujeto pasivo."*

Descartada la posibilidad de identificar en abstracto el domicilio fiscal declarado con la residencia habitual, se ha de contrastar al acervo probatorio constante en las actuaciones para determinar si el recurrente residió de manera efectiva en España durante el ejercicio comprobado.

Así debe significarse que del juego de los arts. 105, 106 y 108 de LGT, se desprende que tratándose de una ciudadana extranjera, respecto del que no consta la sujeción al impuesto en ejercicios precedentes, la carga de la prueba de la adquisición de la residencia fiscal en España corresponde a la Administración de los tributos, al contrario de lo que sucede cuando el sujeto pasivo ya figura como obligado por razón de su residencia fiscal en España en ejercicios inmediatamente anteriores, en los que corresponde al obligado demostrar la alteración de su régimen personal de sujeción fiscal.

La Administración de los tributos a través de sus órganos ha deducido la residencia habitual del recurrente en España a partir de la omisión de la aportación en legal forma (modelo normalizado) de un certificado emitido por la autoridad fiscal francesa que acredite la residencia fiscal en ese país en el ejercicio comprobado 2017.

Este planteamiento no puede ser asumido, la recurrente sí aportó al expediente documentación diversa que justificaba su residencia en Francia durante ese periodo, y por contra la Administración no ha acopiado elemento alguno que permita entender que la extranjera residió en nuestro país durante más de 183 días en ese ejercicio, limitándose a deducir la residencia habitual en nuestro país por el hecho de que el interesado no aportó certificado de residencia fiscal suficiente emitido por las autoridades francesas como único medio válido de acreditación de la residencia exterior.

La recurrente comparece en autos con certificado de residencia fiscal en Francia en el ejercicio 2017 (en realidad desde 2014), que soporta sin lugar a dudas su residencia en el extranjero, y su no sujeción personal al IRPF en ese ejercicio, corroborando el carácter meramente especulativo de la asignación de residencia en nuestro país operada por los órganos de la Administración de los Tributos.

Frente a ello no pueden prevalecer las manifestaciones de la Administración demandada en cuanto a la existencia de pruebas e indicios de su residencia fiscal en España por los consumos de energía eléctrica en una vivienda de su propiedad, pues este sólo hecho no justifica ni acredita que ese consumo fuera hecho por la demandante, ni que la misma haya permanecido en España por tiempo superior a 183 días.

Lo razonado conduce a la estimación del recurso contencioso-administrativo planteado y a la anulación de la resolución recurrida y la liquidación provisional de la que trae causa.

**TERCERO.-**En cuanto al pago de las costas procesales de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 de LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de medidas de agilización procesal, que impone el criterio del vencimiento objetivo, serían de cargo de la Administración demandada pero por las dudas que hayan podido generarse al no presentar la recurrente la documentación necesaria en vía administrativa o económico-administrativa, impidiendo así su valoración por la oficina gestora y el órgano revisor, la Sala no efectuará una especial imposición de las costas procesales ( art. 139.4 de LJCA).

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

#### **FALLAMOS**

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de Salvadora contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 31 de marzo de 2023, que se anula por no ser conforme a derecho, dejando sin efecto la liquidación tributaria de la que trae causa, sin expresa imposición de las costas procesales .

Notifíquese la presente sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso de casación a preparar por escrito ante esta Sala en el plazo de treinta días a contar desde su notificación en los términos previstos en el art. 89.2 de LJCA.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-**La anterior sentencia ha sido leída y publicada por los Magistrados que la suscriben estando celebrando audiencia pública de lo que yo la Secretaría. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

