

EDJ 2017/184966

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 19-7-2017, nº 721/2017, rec. 1357/2015
Pte: Ornosá Fernández, Mª Rosario

Resumen

Tributos. Domicilio fiscal. El TSJ declara que debe considerarse domicilio fiscal del contribuyente aquel donde permanezca al menos ciento ochenta y tres días (FJ 3 y 4).

NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria
art.48 , art.72

Ley 28/1990 de 26 diciembre de 1990. Aprueba Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, celebrado el 31/07/90
art.8

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	5

FICHA TÉCNICA

Favorable a: Contribuyente; Desfavorable a: Administración estatal
Procedimiento:Recurso contencioso-administrativo
[Legislación](#)

Cita art.248, dad.15 de LO 6/1985 de 1 julio de 1985. Poder Judicial

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2015/0026045

Procedimiento Ordinario 1357/2015

Demandante: D./Dña. Victoriano

PROCURADOR D./Dña. FELIPE SEGUNDO JUANAS BLANCO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 721

RECURSO NÚM.: 1357-2015

PROCURADOR D. FELIPE SEGUNDO JUANAS BLANCO

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 19 de Julio de 2017

VISTO por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo núm. 1357/2015, interpuesto por D. Victoriano, representado por el Procurador D. Felipe Segundo Juanas Blanco contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 27 de octubre de 2015, en la reclamación económico administrativa NUM000, en el que ha sido parte la Administración General del Estado representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-.- Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

SEGUNDO.-.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.-.- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 18 de julio de 2015.

CUARTO.-.- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a María Rosario Ornos Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-.- Se recurre por la parte actora la Resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 27 de octubre de 2015, en la reclamación económico administrativa NUM000, correspondiente a liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, cuantía a devolver de 123.186,88€.

La parte actora alega en la demanda que ha residido la mayor parte del año en Madrid puesto que con motivo de su despido del club de fútbol Atlético Osasuna, con fecha 14 de febrero de 2011 procedió a rescindir el contrato, de la que hasta entonces había sido su vivienda habitual sita en Gorraiz (Navarra), el 21 de febrero de 2011, fecha a partir de la cual fijó su residencia en Madrid, en su domicilio conyugal, en el que residían su esposa e hijos, hasta que se trasladó en septiembre de ese mismo año a la República Popular China, país que le contrató como seleccionador nacional de fútbol.

Entiende que con ello está demostrado que ha permanecido más de 183 días en Madrid y ese debe considerarse su domicilio fiscal en el ejercicio 2011. Señala que así lo entendió también el Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra en resolución que aporta con la demanda.

Frente a ello, la defensa de la Administración General del Estado defiende la resolución del TEAR y entiende que el núcleo de los intereses del actor en 2011 fue en la Comunidad de Navarra y que a ese punto de conexión debe estarse para entender que tenía en esa Comunidad su residencia y por tanto su domicilio fiscal en ese ejercicio.

SEGUNDO.-.- La liquidación provisional de 15 de marzo de 2013 determina las razones por las que no se acepta la devolución solicitada por el actor en su autoliquidación de IRPF del ejercicio 2011 en el siguiente sentido:

"La compensación, solicitada por usted, entre su cuota diferencial y la de su cónyuge, no cumple los requisitos establecidos en el artículo 97.6 de la Ley del Impuesto .

Se procede a denegar la solicitud de devolución, consideramos que en el ejercicio 2011 la Administración competente es la Hacienda Foral de Navarra, a donde deberá dirigirse para que sea tramitada su devolución. El artículo 8 del Convenio con Navarra , prevé una serie de reglas para determinar el domicilio fiscal de las personas físicas. Estas reglas deben ser aplicadas de forma SUCESIVA. La primera de ellas se refiere al mayor número de días del período impositivo. La información que tenemos sobre esta primera regla es la siguiente: * El contribuyente presentó un modelo 036 comunicando el cambio de domicilio fiscal el 24/08/2011, con lo que habría permanecido más días del período impositivo en la Hacienda Foral Navarra. * Por otra parte, en su declaración de IRPF del

ejercicio 2010, presentada el 29/06/2011 consigna como domicilio fiscal la calle C/ DIRECCION000 n° NUM001 de Gorraiz, de Navarra, documentación aportada por el contribuyente para atender requerimiento de no declarante 2.010 de esta Administración Tributaria, RGE022644542012. * También existe un certificado de empadronamiento según el que estuvo empadronado en Madrid desde 29 de diciembre de 2.011, antes empadronado en Navarra.

* Sin embargo, ha presentado un escrito de su arrendataria en Navarra indicando que abandonó la vivienda en Navarra el 21/02/2011. No es propietario de otros inmuebles en Navarra. * Así mismo ha presentado la rescisión de contrato con el Club Atlético Osasuna de fecha 14 de febrero de 2.011. En consecuencia, consideramos que existen contradicciones en la información de que disponemos que nos impiden determinar el domicilio fiscal aplicando esta primera regla del Convenio, por lo que debemos acudir a la siguiente.

La segunda regla de localización dispone que se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario. Analizando la declaración de IRPF presentada, se observa que las rentas obtenidas en territorio español provienen de las retribución satisfecha por el Club de Fútbol Atlético Osasuna, con lo que su domicilio fiscal en ese ejercicio correspondería a la Hacienda Foral, a quien debe dirigirse en relación con la tributación del ejercicio.

Se desestiman las alegaciones presentadas el 7 de marzo de 2013 mediante asiento registral RGE352004362013. Con la documentación aportada no justifica la residencia en la Comunidad de Madrid al menos 183 días del período impositivo. El contrato (no está firmado) con la Agencia de Televisión Latinoamericana de servicios y noticias España SAU fechado el 14 de marzo de 2011 justificaría que estuvo 1 día en la Comunidad de Madrid para la firma del mismo, ya que la prestación del servicio recogido en el contrato se prestaría en Lituania. Las negociaciones con la Selección de Arabia Saudí justificarían la estancia los días 5 de abril de 2011 y 16 de mayo de 2011. Con el alta y baja de seguridad social y los modelos 303 y 390 presentados a cero no se justifica la estancia en la Comunidad de Madrid ya que no ha quedado acreditado que haya prestado servicios aun que esté dado de alta en la actividad."

TERCERO.- - El único motivo de discusión en este recurso consiste en la determinación del lugar donde el actor tenía su domicilio fiscal en el ejercicio 2011 lo que determina, a su vez, la competencia para la devolución solicitada en su autoliquidación de IRPF del citado ejercicio.

La AEAT entendió que, conforme al artículo 8 del Convenio con Navarra, la residencia habitual del actor durante dicho ejercicio fue en la Comunidad Foral de Navarra ya que concluye que al no estar claro el primero de los puntos de conexión, es decir la permanencia en territorio navarro el mayor número de días, se debe acudir al segundo punto de conexión que sería el que el actor tuvo en el territorio navarro su principal centro de intereses en 2011, ya que la indemnización cobrada por el despido improcedente del Club de Fútbol Atlético Osasuna constituye la renta obtenida en 2011, con lo que, en base a ello, se entiende que la residencia fiscal fue en Navarra.

Frente a ello, el TEAR sostiene en su resolución que si bien hay motivos suficientes, por la pruebas aportadas, para entender que el actor permaneció en Navarra durante al menos 183 días en 2011, para no vulnerar la prohibición de la "reformatio in peius" (sic) entra a valorar la segunda regla de prevalencia del Convenio y entiende que el actor tuvo en 2011 en Navarra su principal centro de intereses y confirma la liquidación impugnada.

Esta Sala debe aclarar, desde un principio, que puede realizar con total amplitud el análisis de los puntos de conexión en relación a la residencia habitual, establecidos en el art. 8 del Convenio Económico suscrito entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra el 31 de julio de 1990 (Ley 28/1990, de 26 de diciembre) y que no puede estar vinculada, como parece sentirse el TEAR, por el hecho de que la AEAT haya rechazado o admitido un determinado punto de conexión.

En tal sentido, debemos de reproducir dicho precepto por su interés para resolver la cuestión que nos ocupa:

"1. A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas

fiscalmente en Navarra: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.

.....

2. A los efectos de este Convenio, se entenderá que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro, aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

1ª. Cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días: a) Del periodo impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su vivienda habitual.

2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

3ª. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Asimismo se considerará que tienen su residencia habitual en territorio navarro:

a) Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, cuando en Navarra radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

En la legislación estatal resulta conveniente reproducir el art. 48 LGT, a efectos de clarificar que el domicilio fiscal es el lugar de la residencia habitual:

"1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

2. El domicilio fiscal será:

a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas. (...)

4. Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente."

Por su parte el art. 72 LGT, en consonancia con el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, determina que:

"1. A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el ordinal 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los ordinales 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma, que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el apartado 3 siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

El plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias terminará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año en que concurren las circunstancias que, según lo previsto en el apartado 3 siguiente, determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia.

3. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este impuesto.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

4. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

5. Las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 9.º de esta ley, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas".

CUARTO.- - El análisis de las pruebas aportadas por el actor en el expediente administrativo y en este recurso permite concluir que el actor dejó de residir en la Comunidad de Navarra el 21 de febrero de 2011, fecha en la que Dª Pura certifica, en escrito de 16 de octubre de 2012, como propietaria de la vivienda situada en la C/ DIRECCION000 nº NUM001 de Gorraiz (Navarra), que finalizó el contrato de arrendamiento de la citada vivienda que había concertado con el actor. La propia AEAT reconoce que el actor no tenía ninguna otra vivienda de su titularidad en Navarra.

Por otra parte, consta que la rescisión de contrato con el Club Atlético Osasuna se produjo el 14 de febrero de 2011, reconocido como despido improcedente según Acuerdo del actor con el Club de 8 de marzo de 2011.

Consta también que el actor presentó el Modelo censal de cambio de domicilio fiscal 036 el 24 de agosto de 2011, si bien referido a la fecha de 12 de febrero de 2011.

El hecho de que el empadronamiento en Alcobendas, Madrid, se efectuase con posterioridad, en diciembre de 2011, no puede ser prueba de que no residía en Madrid hasta esa fecha. La propia AEAT, en sus datos fiscales de 2011, incluyó como domicilio el de la C/ DIRECCION001 nº NUM002 de La Moraleja, Alcobendas, que, por otra parte, era el domicilio de su esposa y de sus hijos y realmente el que el actor pusiese como domicilio fiscal en la declaración de 2011 el de Navarra no puede considerarse como un reconocimiento de que residió en esa Comunidad si se tienen en cuenta los otros datos y elementos de prueba realmente determinantes, puesto que no consta que tuviese, después de su despido del Club Atlético Osasuna ninguna otra vinculación laboral con Navarra.

El Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra así lo entendió también en su resolución de 29 de abril de 2015 en la que se determina que en 2011 el actor permaneció menos de 183 días en Navarra.

Todo ello implica que deba considerarse que la residencia habitual del actor en el ejercicio 2011 fue en la Comunidad de Madrid, ya que, con las pruebas aportadas, se entiende que permaneció en ella durante al menos 183 días de dicho ejercicio, puesto que a partir de septiembre el propio actor reconoce que se trasladó a trabajar en China y en consecuencia, debe reconocerse que tiene derecho a la devolución de la cantidad solicitada en su autoliquidación de IRPF del ejercicio 2011, por lo que debe ser estimado el recurso contencioso administrativo y de ser anulada la resolución del TEAR así como la liquidación de la que traía causa.

QUINTO.- - Las costas procesales causadas deben imponerse a la Administración General del Estado, al ser desestimado el recurso contencioso administrativo, por aplicación de lo establecido en el art. 139 LJ.

Conforme al art. 139. 3 LJ procede fijar la cifra máxima en concepto de costas procesales en 2.000 €, más IVA, que incluye honorarios de letrado y derechos de procurador, habida cuenta del alcance y dificultad de las cuestiones suscitadas.

FALLO

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Victoriano, representado por el Procurador D. Felipe Segundo Juanas Blanco contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 27 de octubre de 2015, en la reclamación económico administrativa NUM000, resolución que anulamos, por no ser conforme a derecho, así como la liquidación de la traía causa, reconociendo el derecho del actor a obtener la devolución solicitada en su autoliquidación de IRPF de 2011, y con imposición de las costas procesales causadas a la Administración General del Estado.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción,

en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1357-15 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1357-15 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

PUBLICACIÓN : Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052017100686