

Las exigencias probatorias de la residencia fiscal en el extranjero

Análisis de la **STSJ de Madrid de 24 de marzo de 2021, rec. núm. 1088/2019**

Luis Miguel Muleiro Parada

*Profesor contratado doctor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Vigo*

Extracto

En este comentario analizamos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de marzo de 2021 (rec. núm. 1088/2019 –NFJ083795–) en la que el órgano jurisdiccional se enfrenta a la determinación de la residencia fiscal de un trabajador desplazado al extranjero. El entorno económico social internacionalizado evidencia que cada vez es más frecuente que los trabajadores tengan que desplazarse fuera del territorio de su país por motivos laborales pudiendo suscitarse diversas cuestiones respecto a su residencia. La aplicación de nuestra normativa interna plantea diversas problemáticas en cuanto a los elementos y la valoración de la prueba de la residencia fiscal en el extranjero. De hecho, el tratamiento tributario de las rentas obtenidas durante las estancias laborales en el exterior y la acreditación de la residencia en otro país han sido durante los últimos años una de las cuestiones estrella que ha merecido numerosos pronunciamientos de nuestros tribunales. La conflictividad persiste y como botón de muestra reciente hallamos el interesante asunto enjuiciado en el pronunciamiento objeto de este comentario.

1. Supuesto de hecho

La cuestión debatida, primero en sede administrativa y después en sede jurisdiccional, se centra en la determinación de la residencia fiscal de un trabajador que fue desplazado por la empresa pagadora/retenedora de sus retribuciones a Perú. La Administración entendió que durante el ejercicio cuestionado (2014), de acuerdo con la documentación aportada, no quedó probado dicho extremo y continuaba siendo residente fiscal en España.

El contribuyente había presentado una autoliquidación del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) solicitando devolución y la Administración inició un procedimiento de gestión tributaria para requerirle certificado de residencia fiscal y certificado de retenciones emitido por la entidad pagadora desglosando e indicando expresamente los rendimientos que correspondiese, en su caso, al trabajo realizado en España y al que efectivamente se hubiese podido realizar en el extranjero para la entidad pagadora, así como los periodos correspondientes del año. Durante el procedimiento se aportó la siguiente documentación: 1) documento con los sellos de entrada y salida de Perú de los ejercicios 2013, 2014 y 2015; 2) certificado de la empresa pagadora de los rendimientos del trabajo desglosando los importes percibidos por el trabajo realizado en Perú o España; 3) certificación notarial del Colegio de Notarios de Lima «Constatación domiciliaria».

El procedimiento finalizó con liquidación provisional de la que no resultó cantidad alguna a devolver, al considerar que no procedía considerando el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y ello partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria. Además, la Administración también entendió que el contribuyente no había acreditado la condición de residente fiscal fuera de España, puesto que tampoco se aportó el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales del país de residencia (Perú). La liquidación fue confirmada en reposición y tampoco fue estimada la posterior reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid. En fase de revisión se reprodujeron las mismas alegaciones con idénticos motivos de oposición, aludiéndose a los

principios de libertad de prueba y de libre valoración de la misma aportando diversa documentación: carta de desplazamiento a Perú expedida por su empleador, visado peruano y otra: copia del contrato de alquiler de la vivienda del interesado en Perú años 2013-2014, 2014-2015; cuota del pago de los gastos de mantenimiento de dichos inmuebles y copia de la tarjeta andina de migración expedida por las autoridades peruanas. El TEAR tomó como base múltiple doctrina administrativa y jurisprudencial para llegar a la misma conclusión de que la documentación aportada no acreditó la residencia fiscal en Perú. Ante ello se vuelve a recurrir en sede jurisdiccional.

2. Doctrina del tribunal

El recurso contencioso-administrativo y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) que lo desestima tuvieron como objeto determinar si se ajustó a Derecho la resolución del TEAR de Madrid, cuando desestimó la reclamación deducida por el actor contra el acuerdo de la Agencia Tributaria que, a su vez, había desestimado el recurso de reposición planteado contra la liquidación provisional relativa al IRNR de la que no resultó cantidad alguna a devolver, frente a la devolución solicitada por el interesado.

En la sede jurisdiccional los argumentos del abogado del Estado fueron contundentes destacando que para tener derecho a la devolución de las retenciones debe justificarse la residencia del contribuyente con un certificado expedido por las autoridades fiscales del país de residencia. Además, la inexistencia de convenio de doble imposición no determina, por sí sola, la imposibilidad de obtener el indicado certificado de las autoridades de Perú, no habiendo acreditado el recurrente la solicitud de dicho certificado ni, menos aún, su denegación. Además, para acreditar la residencia fiscal en Perú, el actor debería dejar constancia de su condición de contribuyente en el mismo y, sin embargo, en la abundante documentación presentada no existe ningún elemento que pruebe que el recurrente tributase en ese país por obligación personal. Igualmente, no puede considerarse acreditada la residencia fiscal fuera de España con base en la documentación aportada porque: 1) todos los documentos presentados por el recurrente son simples fotocopias no auténticas, en ocasiones parciales, que no reúnen las condiciones para hacer prueba plena de su contenido; 2) su selección por el actor es sesgada, presentando documentos solo de algunos meses o momentos, sin que en ningún caso pueda alcanzarse la conclusión de una residencia (no ya fiscal) continuada en el ejercicio cuestionado. El representante de la Administración hizo un somero análisis de los documentos aportados con el escrito de demanda y sostuvo que el recurrente no probó su residencia fiscal fuera de España, por lo que debía considerarse residente en territorio español y, por tanto, el acto impugnado fue ajustado a Derecho.

El TSJ se fundamenta en las principales normas del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) e IRNR donde se fijan, respectivamente, los criterios legales de determinación de la residencia fiscal en España y la posibilidad que tienen los trabajadores desplazados

de comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes del IRNR. En cuanto a los criterios de residencia fijados en nuestra normativa se recuerda que son: a) que la persona física permanezca en territorio español más de 183 días durante el año natural; b) que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, presumiéndose que una persona tiene su residencia habitual en territorio español cuando resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

El órgano jurisdiccional precisa que la residencia real y efectiva en un país no equivale a residencia fiscal, pues esta última implica el cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter personal en el país de residencia. Además, el medio habitual de acreditar la residencia fiscal es el certificado emitido por las autoridades tributarias del país de residencia en el que conste que el interesado satisface en él los tributos de naturaleza personal, es decir, que está sometido a imposición en ese país por obligación personal. El demandante ni siquiera ha acreditado haber solicitado de las autoridades peruanas la expedición del certificado de residencia fiscal (y menos aún que le haya sido denegado), y aunque es cierto, como se expresa en la demanda, que los hechos en que el actor basa su pretensión pueden quedar demostrados con otros elementos probatorios, conforme a la Ley General Tributaria (LGT), en este caso no se han aportado pruebas que permitan acoger la petición deducida en la demanda.

El tribunal hace un análisis bastante detenido de cada uno de los documentos aportados. En primer lugar, no se considera acreditada la residencia del cónyuge en el extranjero durante el periodo impositivo debatido. La documentación aportada con el escrito de demanda pone de relieve que el recurrente se trasladó por vía aérea desde España a Perú el año anterior al periodo impositivo discutido, mientras que el único viaje de su pareja de hecho se realizó con posterioridad. Por otro lado, tampoco se acepta la fotocopia de un contrato privado de arrendamiento de 2013 en el que aparecían como arrendatarios de una vivienda, tanto el actor como su pareja, aunque esta última no firmó dicho documento al estar en blanco el espacio destinado a tal fin. El contrato que aparece firmado por su pareja fue el de arrendamiento de otra vivienda de fecha 25 de septiembre de 2014, pero se desconoce dónde y cuándo se suscribió ya que su firma aparece legalizada por un notario que expresa que el contrato no fue redactado en la notaría. En cualquier caso, ambos documentos privados no se han presentado en original o mediante copia autenticada por fedatario público, como exige la Ley de Enjuiciamiento Civil (art. 268).

El TSJ pone de manifiesto otra contradicción entre lo alegado por la parte actora y la documentación aportada. En vía administrativa se presentó un documento notarial de «constatación domiciliaria» en el que una notaría de Perú certificó en fecha 18 de mayo de 2015 que pudo «constatar *in situ*» –se ignoran los medios de comprobación utilizados– que el actor (sin referencia alguna a su pareja) «reside desde el mes de noviembre del 2012 hasta la actualidad» en una vivienda. Sin embargo, el propio recurrente afirmó que su traslado

a Perú tuvo lugar en julio de 2013 y, además, de conformidad con la documentación presentada, su primer domicilio no fue esa vivienda sino otra del mismo edificio. «Además de lo expuesto, el actor no presentó en la Agencia Tributaria la comunicación prevista en el antes transcrito art. 32 del texto refundido de la Ley del IRNR al ser trasladado al extranjero, a efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo le considerase contribuyente por ese impuesto».

Por lo que se refiere a la certificación expedida por la empresa de 13 de julio de 2015 en la que expresa que en el ejercicio 2014 le abonó unos rendimientos y que, por error, practicó unas retenciones a cuenta del IRPF, se considera que carece de eficacia al no constar que la aludida empresa haya solicitado y obtenido la rectificación de ese dato en su declaración de retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo. Tampoco se considera una certificación de la misma empresa, de fecha 23 de mayo de 2014, en la que se indica que desde el 17 de julio de 2013 el recurrente reside en Perú prestando un servicio en la compañía. Al no especificarse nada sobre la actividad desarrollada por el actor en el extranjero, ni expresar si todo el trabajo se realizaba en Perú o una parte allí y otra en España, no se podría descartar que una parte de los rendimientos derivasen de una actividad laboral realizada en territorio español. Otros documentos que ya habían sido aportados en vía administrativa previa como serían: el visado peruano, cuotas del pago de los gastos de mantenimiento de dichos inmuebles o copia de la tarjeta andina de migración expedida por las autoridades peruanas no merecen mayor comentario por parte del tribunal.

Con base en todo ello el TSJ de Madrid llega a sostener que no se acreditó la residencia fiscal en el extranjero y aplicando el artículo 9.1 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), se considera que el interesado tuvo su residencia habitual en territorio español por radicar en España el núcleo principal de sus intereses económicos al percibir sus rendimientos del trabajo en España y residir aquí su pareja, vínculo equivalente al del matrimonio. Esta última afirmación pasa por una interpretación que va más allá de los términos de la norma y consideramos excesiva. En cualquier caso, siendo el verdadero motivo en nuestro caso la insuficiente acreditación de la residencia con la documentación aportada, se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación del interesado contra la resolución del TEAR que anteriormente ya había desestimado la reclamación deducida contra el acuerdo de la Agencia Tributaria desestimatoria del recurso de reposición planteado contra la liquidación provisional relativa al IRNR, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida y con imposición de costas a la parte recurrente.

3. Comentario crítico

La Sentencia del TSJ de Madrid de 24 de marzo de 2021 (rec. núm. 1088/2019 –NFJ083795–) hace una evaluación de la residencia fiscal del contribuyente sobre la base

de la normativa reguladora de dos instituciones fundamentales en el ordenamiento tributario: por una parte, la residencia fiscal y, por otra, la carga de la prueba. El carácter objetivo y fundamentalmente fáctico de la residencia mantiene la determinación de la misma en cada supuesto particular como una cuestión no sencilla y, principalmente, de prueba. Ello requiere hacer un breve análisis de la normativa reguladora y su aplicación histórica en nuestro ordenamiento para enjuiciar con todos los elementos posibles y con más precisión el contenido del fallo autonómico.

Como punto de partida conviene decir que la regulación de la residencia fiscal en nuestro país es un aspecto que, en algún momento, debería ser mejorado por el legislador para, además de otras cosas, adaptarla a parámetros internacionales. Como ha expresado Núñez Grañón «[L]as dificultades referidas para concretar el término residente en el ámbito privado se reproducen en el ámbito tributario a la hora de fijar cuando una persona es residente en un determinado territorio» (2021, p. 215). La ley debería establecer un cierto orden de prelación entre los criterios determinativos de la residencia. Además, parece más que necesaria una uniformidad del concepto a nivel estatal y autonómico sobre la base de las orientaciones supranacionales. En cualquier caso, en el ordenamiento interno español la permanencia en el territorio, el centro de intereses económicos y la residencia de familiares son los criterios que el legislador ampara actualmente como esenciales para la posible consideración de la residencia fiscal. Así también lo puntualiza el fundamento jurídico (FJ) 6.º de la sentencia del TSJ de Madrid objeto de análisis.

Aunque la ley no hace una previsión expresa, la jurisprudencia y doctrina administrativa han puntualizado que, entre los dos primeros criterios de residencia establecidos (vinculación física y vinculación económica), no hay prelación alguna en su aplicación (no son criterios excluyentes, ni subsidiarios, aunque existen diferencias en cuanto a la carga de la prueba), siendo el tercer criterio (la vinculación de la familia con el territorio) de aplicación subsidiaria. Por este motivo, la acreditación de la residencia fiscal en otro Estado no es tomada en consideración si se cumple cualquiera de los criterios principales, mientras que en ausencia de acreditación en el extranjero también entra en juego la presunción *iuris tantum*. En consecuencia, a estos criterios se une la posible o necesaria prueba de la residencia en otro país como condicionante en la aplicación de los anteriores. Las ausencias esporádicas y la residencia del cónyuge e hijos menores en nuestro país invierten la carga de la prueba, aunque en diferentes sentidos.

Por lo que se refiere a la legislación aplicable, el TSJ de Madrid recuerda en el FJ 5.º de su Sentencia de 24 de marzo de 2021 (rec. núm. 1088/2019 –NFJ083795–) que la normativa reguladora del IRNR remite a la del IRPF en cuanto al concepto de residencia de las personas físicas. Por ello, hay que atender especialmente a los criterios establecidos en el artículo 9 de la LIRPF. En este ámbito nuestro Estado ha sido un ejemplo más en el Derecho Comparado de la extensión del concepto de residencia fiscal sobre la base de una diversidad de los criterios seleccionados para la configuración del concepto. La posibilidad de acudir indistintamente a cualquiera de los factores de determinación de la residencia fiscal

integra un ejercicio de la soberanía nacional que extiende el perímetro de sujeción, evidenciando una nula cesión de potestad tributaria en la materia.

Los trabajadores desplazados al extranjero serán residentes en nuestro país en función de todos estos criterios y la prueba que puedan aportar de su residencia en otro Estado. La sentencia del TSJ comentada evoca la posibilidad que confieren el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg. 5/2004) y su Reglamento de desarrollo (RD 1776/2004) a los contribuyentes trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes de este impuesto, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero de comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este impuesto.

La conclusión última del TSJ es clara considerando que no se demostró que el recurrente fue residente fiscal en Perú durante el ejercicio 2014, ya que a la vista de la información disponible quedaría acreditado que percibió rendimientos del trabajo en España, lo que supone que ese año tuvo aquí el núcleo principal de sus intereses económicos, estimándose incluso que su pareja tuvo residencia en territorio español. Con respecto a este particular hay que llamar la atención en que se equipara a las parejas de hecho con el matrimonio a efectos de aplicar la presunción de residencia contra el contribuyente, pese a que el artículo 9.1 b) de la LIRPF se refiere expresamente «al cónyuge no separado legalmente» y en las parejas de hecho no se aplica la institución de la separación legal (arts. 81-84 Código Civil). Realmente el término «cónyuge» solo se atribuye a las personas que han contraído matrimonio no siendo una cuestión meramente interpretativa, por lo que extender el argumento analógico del artículo 14 de la LGT a la presunción de residencia no nos parece acertado al no existir propiamente identidad de razón entre los supuestos de hecho y tratarse de un elemento que determina la tributación. Incluso alguna interpretación administrativa en esta línea se puede encontrar, por ejemplo, en la Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) V0276/2017, de 2 de febrero (NFC06388). Aparte de la residencia de la pareja de hecho, hubo un hijo menor de edad, nacido y residente en territorio español, que no haría presumir la residencia de su padre al haber nacido con posterioridad a la fecha del periodo controvertido.

Parece que en este punto el TSJ se hace eco de algunas críticas vertidas en nuestra doctrina científica al evidenciar la falta de adaptación de la presunción de residencia a la regulación establecida en el ordenamiento civil actual. Ciertamente es que de las interpretaciones de la DGT sobre tal presunción resulta difícil extraer conclusiones definitivas o criterios convincentes (Toribio Bernárdez, 2020, p. 210). Más allá del supuesto de hecho planteado, también conviene recordar que se ha discutido doctrinalmente que en la presunción legal se establezca restrictivamente la conjunción copulativa «y», inserta entre «cónyuge no separado legalmente» e «hijos menores de edad», lo que hermenéuticamente parece comportar que deban residir necesariamente en España el cónyuge y todos los hijos menores de edad dependientes del contribuyente. La cuestión, aunque no es la principal, podría inducir a pensar que la innecesaria actividad probatoria de la residencia fiscal en nuestro territorio,

primero por parte de la Administración y después por el órgano jurisdiccional, podría fundamentarse en que el contribuyente no desvirtuó oportunamente la presunción de residencia derivada de la habitual de su pareja. Ello no es así.

La LGT se refiere a la carga de la prueba en su artículo 105 para establecer que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Como ha expresado García Carretero (2007): «la residencia es una cuestión fáctica que debe ser analizada caso por caso y que, por este motivo, engendra esencialmente problemas en materia probatoria» (p. 22). Conforme a la normativa general de la LGT, la Administración tributaria debe probar la permanencia durante más de 183 días en territorio español de quien alega ser no residente o, alternativamente, que su centro de intereses está aquí. Una vez aportados los correspondientes indicios y pruebas por parte de la Administración tributaria, el contribuyente debe aportar las suyas frente a la pretensión de la Administración. Es así como en este ámbito la carga de la prueba integra la actividad de comprobación administrativa y el cumplimiento de los obligados tributarios de su deber de colaboración. En todo caso, la Administración tributaria parece que debería justificar los hechos constitutivos de la residencia y no tendría que hacer tributar a una persona por el simple hecho de que no pueda probar su residencia fiscal en otro país.

En la normativa del IRPF y la aplicación en este ámbito se puede observar una importante evolución en lo relativo a la carga de la prueba. La Ley 40/1998 del IRPF llevó a cabo alguna modificación de calado en la materia, en la medida en que el contribuyente pasó a tener que acreditar su residencia fiscal, en lugar de demostrar su residencia habitual durante más de 183 días. La Administración debe reunir las pruebas suficientes que le permitan evidenciar que la persona física tiene su residencia en nuestro país y, si ello es así, se producirá la inversión de la carga de la prueba, correspondiéndole en su caso al obligado tributario acreditar su no residencia o residencia en el extranjero. La aplicación de los criterios de residencia obliga a un trabajo previo de prueba por parte de la Administración tributaria. Sin embargo, no hay que perder de vista que la norma y la Administración a partir de la demostración mínima, pero con vocación de residencia en nuestro país, atraen las ausencias esporádicas a efectos del criterio de permanencia. Así, la acreditación administrativa del hecho objetivo que verifique la intención en nuestro país continuada, recurrente o significativa permite considerar probada la residencia. Desde la Ley 18/1991 del IRPF se amparó la inversión de la carga de la prueba respecto a las ausencias, exigiendo demostrar la residencia en otro país conforme a la normativa correspondiente, queriendo que se computen como permanencia las ausencias esporádicas. La jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) ha precisado que el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español. Su concurrencia no puede vincularse a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida, frente a datos objetivos como su efectiva duración. A pesar de las posibles críticas, esta solución jurisprudencial simplificó la cuestión desde el punto de vista probatorio.

Afortunadamente, desde hace unos años se está superando la tesis por la que se consideraba que las ausencias solo se pueden considerar esporádicas cuando el contribuyente prueba su residencia en otro país mediante un certificado expedido por sus autoridades fiscales. No obstante, todavía siguen apareciendo algunos supuestos que han corregido nuestros tribunales frente a la posición de la Administración tributaria considerando que, como medio de acreditar la residencia, solo se puede aceptar certificado expedido por la autoridad fiscal competente que indique expresamente que el contribuyente es residente fiscal en el año considerado. Sea como sea, nuestros tribunales siguen considerando el certificado fiscal como medio preferente e idóneo para acreditar la residencia fiscal en el extranjero, siendo reacios a admitir, sin más, otros medios como las páginas del pasaporte con las estampillas de entrada y salida o certificados de empresa donde se refleja que se estuvo trabajando en el extranjero. En este sentido, la lectura de la sentencia del TSJ de Madrid evidencia esta postura, tanto en la posición aludida del abogado de Estado como en el propio fallo, cuando se viene a recordar la posibilidad y a cuestionar que ni siquiera se evidencia que se hubiese pedido el certificado de residencia fiscal en el extranjero, ni mucho menos que se le hubiese denegado. El FJ 6.º de la sentencia del TSJ analizada indica que con carácter general:

El medio habitual de acreditar la residencia fiscal es el certificado emitido por las autoridades tributarias del país de residencia en el que conste que el interesado satisface en él los tributos de naturaleza personal, es decir, que está sometido a imposición en ese país por obligación personal.

Si bien se reconoce que:

[...] y aunque es cierto, como se expresa en la demanda, que los hechos en que el actor basa su pretensión pueden quedar demostrados con otros elementos probatorios, conforme al artículo 106.1 de la LGT, lo cierto es que en este caso no se han aportado pruebas que permitan acoger la petición deducida en la demanda.

Fácilmente se extrae que, para acreditar la residencia fiscal, el documento principal de prueba es el certificado de residencia fiscal emitido y cuando, por diferentes motivos, no se puede aportar, es el propio contribuyente quien tiene que probar su residencia, mediante la aportación de todas las pruebas o indicios que considere oportunos (informes de empresa, justificantes de desplazamientos, entradas y salidas en el extranjero que consten en documentos oficiales, certificado de empadronamiento, posibles pagos de alquileres, recibos de consumo de luz, teléfono, nóminas, alta en el registro consular, justificantes de colegios de los hijos, etc.). Dichas pruebas o indicios van a ser valorados por los órganos jurisdiccionales conjuntamente con la existencia de otras pruebas o indicios relevantes, a efectos de finalmente poder determinar o no la residencia fiscal en España del contribuyente. Por ello, y dado que se conocen múltiples pronunciamientos donde diferentes documentos privados, u otros no autenticados, no se han considerado como idóneos o suficientes es muy

importante aportar cualquier prueba de que se pueda disponer, pero sobre todo que tales pruebas sean determinantes, suficientes y no dejen lugar a ninguna duda que pudiese existir o quedar respecto a la no residencia fiscal.

En cualquier caso, conviene insistir en que las especiales exigencias probatorias en el marco del mejorable régimen jurídico de la residencia requieren en su aplicación del necesario respeto al principio de «valoración conjunta de la prueba». Conforme al mismo, todos los indicios o pruebas deben ser valorados conjuntamente a efectos de poder determinar la residencia fiscal, ya sea en nuestro país o en el extranjero. La flexibilidad en la admisión de los medios de prueba es coherente con la institución, la inversión de la carga de la misma en las ausencias esporádicas y el respeto del derecho a la tutela judicial efectiva. Además, la regulación de la residencia fiscal en algunos países extranjeros ha puesto de manifiesto la necesidad de admitir más prueba que la del certificado puesto que a veces no es propiamente acreditativo e incluso, en ciertos supuestos, puede resultar no posible sin nacionalidad del Estado de la fuente. Asimismo, los factibles defectos de un certificado de residencia fiscal exigen una aplicación razonable de la norma.

A nuestro modo de ver el enjuiciamiento que ha llevado a cabo el TSJ de Madrid en su Sentencia de 24 de marzo de 2021 (rec. núm. 1088/2019 –NFJ083795–), siguiendo el criterio previo de la Administración, se ha centrado especialmente en evidenciar que el contribuyente no acreditó suficientemente su residencia fiscal en el extranjero durante el periodo impositivo debatido. Eso sí consideramos que se ha seguido el principio de valoración conjunta de la prueba, llevando un análisis detenido de cada una de las evidencias aportadas. A pesar de la flexibilidad en la admisión de los medios de prueba, el órgano jurisdiccional da por seguras las contradicciones en las pruebas de residencia aportadas y el insuficiente certificado de empresa. Claramente se puede observar la debilidad probada con ciertos documentos privados o las problemáticas que pueden ocasionar su falta de concreción. Aunque de la información aportada y que trasciende del pronunciamiento judicial no queda absolutamente claro que el contribuyente no estuviese residiendo en el extranjero durante el periodo cuestionado ni tampoco se aclara suficientemente su residencia fiscal, por lo que podríamos decir que no se alcanza una prueba suficiente y adecuada incurriendo incluso en algunos datos contradictorios.

Todo ello debe poner sobre aviso a los contribuyentes porque el criterio de la Administración tributaria y, especialmente, de los tribunales va a ser especialmente diligente a la hora de valorar y admitir las pruebas presentadas. Si bien, también encontramos supuestos de hecho similares al planteado en los que podemos constatar que es perfectamente posible la prueba de la residencia fiscal en el extranjero con la oportuna prueba. En este sentido, hay que recordar que, por ejemplo, en la Sentencia del TSJ de Cataluña, de 15 de diciembre de 2020 (rec. núm. 1505/2019 –NFJ082854–), se consideró demostrado que la parte actora no permaneció más de 183 días del ejercicio fiscal en España mediante los carnés de extranjería de todos los miembros integrantes de la familia, certificado de escolarización de los hijos y contrato de alquiler de vivienda, el certificado de movimiento migratorio, justificante

de presentación de declaración del impuesto sobre la renta y documentación acreditativa de que el modelo presentado se refería a residentes en Perú, y su nombramiento como gerente general de una mercantil peruana. Todo ello motivó que en aquel caso sí se estimase procedente la devolución instada.

En la Sentencia del TSJ de Madrid de 24 de marzo de 2021 (rec. núm. 1088/2019 –NFJ083795–) podría echarse en falta una mínima actividad probatoria acerca de la residencia en territorio español pero, en este sentido, hay que tener en cuenta que el pleito tiene como objeto exclusivo una devolución en el IRNR y, sea como fuese, lo que debía probarse era la no residencia –no la residencia, sin confundir residencia con residencia fiscal, como bien puntualiza el tribunal madrileño–. Efectivamente, en muchos pronunciamientos, también en algunos que admitieron las pretensiones de los contribuyentes, como la Sentencia de la Audiencia Nacional 165/2017, de 30 de marzo (rec. núm. 224/2015 –NFJ084131–), se ha recordado que, ante la posible prueba administrativa a partir de los criterios alternativos determinantes de la residencia en nuestro país, es necesario acreditar la residencia fiscal en otro país y no la permanencia en nuestro territorio. En cualquier caso, se sigue percibiendo una cierta rigidez o firmeza, con destacable exigencia en ocasiones por parte de la Administración tributaria y de los tribunales, en la demostración de la permanencia real fuera de nuestro país. Aunque sea *obiter dicta* como hemos apuntado en algunos fundamentos jurídicos de la sentencia comentada se colige este particular. No obstante, en el caso de autos las contradicciones existentes en las pruebas de parte aportadas en unos casos, unidos a la insuficiencia y falta de concreción en otros, no permiten que ni la flexibilidad de medios, ni una valoración conjunta de los mismos, evidencien la no residencia fiscal. La sentencia del TSJ se preocupa por desvirtuar la jurisprudencia y doctrina administrativa mencionadas por el recurrente para precisar que ni pronunciamientos como la Sentencia 1850/2017 del TS, de 28 de noviembre de 2017 (rec. núm. 812/2017 –NFJ068875–), relativa a las ausencias esporádicas, ni la Resolución de la DGT V0665/2013, de 4 de marzo (NFC046987), son de relevancia para este caso dado que el centro de la cuestión gira únicamente en torno a la consideración del contribuyente como residente en Perú durante el año 2014.

Todo ello nos hace concluir que los tribunales actúan desde el rigor y siguen siendo, de algún modo, taxativos a la hora de admitir la prueba de la no residencia fiscal. En la sentencia del TSJ de Madrid objeto de este comentario seguramente con razón para ello. Un esmero no referido a la amplitud de los medios de prueba admitidos, sino canalizado a través de una labor minuciosa a la hora de proceder a su examen, ponderación y valoración precisa en cada caso concreto. Ello obliga a los contribuyentes, e incluso a sus empleadores en el caso de trabajadores desplazados al extranjero, a una especial cautela a la hora de poner a disposición todos los medios de prueba idóneos si quieren que la Administración o un órgano jurisdiccional puedan llegar a admitir otros documentos diferentes a un certificado de residencia fiscal. No compartimos, sin embargo, el criterio del tribunal cuando parece equiparar a las parejas de hecho con el matrimonio a efectos de la presunción de residencia contra el contribuyente.

Referencias bibliográficas

García Carretero, B. (2007). *La residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Instituto de Estudios Fiscales.

Núñez Grañón, M. (2021). Algunas reflexiones sobre la residencia habitual como criterio para la aplicación de los impuestos directos en el ámbito estatal y autonómico. En A. Navarro Faure (Dir.), *Estudios de derecho financiero y tributario: Reflexiones sobre la obra de la profesora María Teresa Soler Roch* (pp. 211-234). Tirant lo Blanch.

Toribio Bernárdez, L. (2020). La presunción de carácter familiar como criterio delimitador de la residencia fiscal en España: Aspectos controvertidos a la luz de la doctrina administrativa y jurisprudencial más reciente. En A. Cubero Truyo y L. Toribio Bernárdez (Dir.), *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario* (pp. 197-216). Aranzadi Thomson Reuters.

Bibliografía

Sanz Clavijo, A. (2020). El concepto de cónyuge en el Derecho Tributario: Hacia una interpretación que comprenda a los miembros de las parejas de hecho. En A. Cubero

Truyo y L. Toribio Bernárdez (Dir.), *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario* (pp. 77-95). Aranzadi Thomson Reuters.