

Referencia: NFJ082854

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia de 15 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1505/2019

### SUMARIO:

**IRNR. Determinación de la residencia. Países sin Convenio. República del Perú.** En el presente caso, el interesado presentó la autoliquidación del IRNR afirmando ser residente fiscal en Perú en 2013, declarando unos rendimientos del trabajo obtenidos en España de 26.681,17 euros, satisfechos por una entidad española, sociedad que hizo las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF. El obligado solicitó la devolución del exceso en la retención. La Administración denegó la devolución solicitada por considerar que el obligado era residente fiscal en España. El Tribunal Económico-Administrativo desestimó la reclamación propuesta aplicando la regla del núcleo principal de intereses económicos prevista en el art. 9 LIRPF, pues España no tiene Convenio de Doble Imposición con Perú. Según el Tribunal Económico-Administrativo el reclamante obtuvo su única renta conocida de una entidad española, ya que no se acreditó otra fuente de renta ni patrimonio en Perú.

**Procedimiento contencioso-administrativo. Procedimiento en primera o única instancia. Medios de prueba. En general.** En sede contencioso-administrativo, el recurrente aportó una serie de pruebas tendentes a demostrar su permanencia y fuentes de renta en Perú. A juicio de la Sala, los documentos acompañados con la demanda contencioso administrativo tienen por objeto combatir la ubicación del centro de intereses económicos, tesis de fondo que sustenta la resolución recurrida, por lo que no se aprecia ningún comportamiento abusivo o malicioso en su presentación en sede judicial. Las pruebas propuestas demuestran que el actor tiene un núcleo de actividad o intereses económicos en Perú, de mayor entidad que el acreditado por la Administración tributaria en España. La parte actora demostró que no permaneció mas de 183 días del ejercicio fiscal en España. El certificado de residencia fiscal no es el único medio probatorio válido, amén de que Perú solo admite tal certificado para su uso ante Estados con los que tiene convenio de doble imposición, lo que supuso que el recurrente aportara con respecto a Chile, el certificado de residencia fiscal en Perú. La parte actora en sede administrativa y económico-administrativa aportó documentación diversa dirigida a acreditar su permanencia en Perú, junto a su esposa e hijos, tales como los carnés de extranjería de los 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 viene referido a residentes en Perú, nombramiento como gerente general de una mercantil peruana. En definitiva, la prueba aportada por la parte actora, amén del tiempo de permanencia, apunta a la obtención de una mayor renta en Perú que en España.

### PRECEPTOS:

[Ley 35/2006 \(Ley IRPF\), arts. 8 y 9.](#)

[Ley 58/2003 \(LGT\), arts. 10.5, 139 y 239.](#)

### PONENTE:

*Don Juan Antonio Toscano Ortega.*

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don EMILIA GIMENEZ YUSTE

Don JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO 1505/2019

Partes: Ramón C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento

tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A N° 5159

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D<sup>a</sup>. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D.<sup>a</sup> EMILIA GIMENEZ YUSTE

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

En la ciudad de Barcelona, a quince de diciembre de dos mil veinte

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 1505/2019, interpuesto por Ramón, representado por el/la Procurador/a D. MIGUEL ANGEL MONTERO REITER, contra TEAR , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el/la Ilmo/a. Sr/a. Magistrado/a DON JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA, quien expresa el parecer de la SALA.

### **ANTECEDENTES DE HECHO.**

#### **Primero.**

Por la representación procesal de Ramón se interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero mediante escrito registrado en este Tribunal en fecha 16 de diciembre de 2019.

#### **Segundo.**

Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes actora y demandada, llegado su momento y por su orden respectivo, los trámites conferidos de demanda y de contestación, en cuyos escritos respectivos, en virtud de los hechos y los fundamentos de derecho que en ellos constan, solicitan respectivamente la anulación de la actuación administrativa objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites procesales que aparecen en autos, habiéndose practicado pruebas y formulado conclusiones finales por ambas partes, se señala día para deliberación y votación del fallo el 2 de diciembre de 2020, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

#### **Tercero.**

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

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO.**

**Primero.** *Sobre el objeto del recurso. La regularización practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la prueba de la residencia fiscal.*

Se recurre en este proceso la resolución de 28 de junio de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición y confirmatorio de acuerdo de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes, sin establecimiento permanente (modelo 210), correspondiente al ejercicio 2012 (cuantía de 4.266,34 euros, devolución denegada; número de referencia NUM001). Concretamente, en los antecedentes de hecho primero al cuarto de dicha resolución económico-administrativa de 28 de junio de 2019 se expresa:

"PRIMERO.- El interesado había presentado la autoliquidación de referencia afirmando ser residente fiscal en Perú en 2013 y solicitando una devolución de 4.266,34 euros, declarando unos rendimientos del trabajo obtenidos en España de 26.681,17 euros satisfechos por la entidad española DIRECCION000, con las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF.

SEGUNDO.- En el seno del procedimiento de comprobación limitada que le fue iniciado el 18.3.2016, fue notificada el 26.7.2016 liquidación provisional en la que se considera al obligado residente fiscal en

España, y por tanto se denegaba la devolución solicitada, dado que no había acreditado ser residente fiscal en Perú.

TERCERO.- Disconforme con dicha liquidación el interesado interpuso el 26.8.2016 recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución notificada el 25.10.2016.

CUARTO.- Contra la citada resolución desestimatoria fue interpuesta la presente reclamación el 23.11.2016 mediante escrito que acompaña las alegaciones frente al acto impugnado, solicitando su anulación, considerando justificado que permaneció en Perú más de 183 días en 2013 (no aportó certificado fiscal por haberse denegado por las autoridades peruanas, si bien sí lo obtuvo al efecto del Convenio de Doble Imposición con Chile) y que en aquél país tenía un inmueble alquilado, había aportado documentación de la escolarización de sus hijos y otra documentación".

Tras circunscribir el objeto de la controversia en el fundamento de derecho segundo (" Determinar la legalidad del acto impugnado y en particular si resulta acreditada la residencia fiscal en España del obligado en 2012"), sostiene el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en los fundamentos de tercero y cuarto de su resolución de 28 de junio de 2019:

"TERCERO.- Entrando en el fondo de la cuestión planteada, respecto de la residencia fiscal en territorio español como circunstancia determinante de la condición de contribuyente en el IRPF, y partiendo de la no vigencia en 2012 de Convenio para evitar la doble imposición con Perú, ha de estarse al art. 9 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 (en adelante LIRPF), que dispone:

"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 de los calificados reglamentariamente 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, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. (...)".

Sobre cómo interpretar tales criterios, la SAN 30.3.2017 (recurso nº 224/2015) tiene declarado: " El artículo 9.1 de la LIRPF se dedica a regular los criterios que determinarán que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español, entendiéndose que eso ocurre cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

-Vinculación física con el territorio: que permanezca más de 183 días, durante el año natural en territorio español ( art. 9.1.a, LIRPF) -Vinculación económica con el territorio: Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta ( art. 9.1.b. LIRPF )

-Vinculación de la familia con el territorio: que resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. Esta regla se configura como una presunción iuris tantum ( art. 9.1.b , segundo párrafo LIRPF ).

Entre los dos primeros criterios no existe prelación alguna en cuanto a su aplicación, no son criterios excluyentes, ni subsidiarios, aunque existen algunas diferencias en cuanto a la carga de la prueba. El tercero sí es de aplicación subsidiaria, siendo de aplicación en defecto de los dos anteriores.

La residencia fiscal de las personas físicas se determina para cada año o periodo impositivo.

La segunda circunstancia que determina la residencia habitual en territorio español es la radicación en España del núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

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. 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 en 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 ".

CUARTO.- La residencia fiscal, por cualquiera de las circunstancias establecidas, es una cuestión fáctica sujeta a las reglas que rigen en este ámbito la prueba, su carga y valoración ( arts. 105 y ss. LGT). Ahora bien, el mecanismo específicamente previsto en la normativa tributaria para tal prueba y para la acreditación de la sujeción a imposición por la renta mundial, es la emisión de certificados de residencia fiscal por la autoridad competente del Estado o territorio de que se trate. La CVDGT V0665-13 de 4.3.2013 declara que "...siendo el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de los Estados la forma idónea de acreditar la residencia fiscal...en aquellos casos, tales como el planteado en el escrito de consulta, en el que las autoridades fiscales saudíes no emiten certificados de residencia fiscal, cuestión que ha sido contrastada por la Administración tributaria española, el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) habilita a la Administración tributaria española para valorar otros medios de prueba conforme a lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil...". En tal sentido, la SAN 30.3.2017 (recurso 224/2015) respecto de la prueba de la residencia fiscal considera un elemento determinante: " el certificado de residencia fiscal mediante el cual se acredite la residencia en otro territorio y que deberá expresar:

- Que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide. Las sentencias del TSJ de Asturias, de 28 de septiembre de 2007 y STSJ de Madrid, nº 10594/2008 , señalan que debe constar tanto su permanencia como sus obligaciones fiscales en el mismo.

- Que la persona está sujeta a imposición en dicho Estado por su renta mundial. - Que se expide por la Autoridad fiscal competente.

- Si existe convenio para evitar la doble imposición (CDI), que la persona es residente en el sentido del Convenio".

Pues bien, en el presente caso el reclamante ha desenfocado la cuestión planteada centrándola en su residencia fiscal en Perú según tal territorio, con el que España no tiene CDI de aplicación y por tanto no se halla limitada su potestad tributaria, siendo lo único importante a nuestros efectos si de acuerdo con el art. 9 LIRPF es residente fiscal en España y por tanto contribuyente en IRPF, y a tal cuestión, concretamente a la cuestión de que radica en España su núcleo principal o base de sus actividades e intereses económicos en 2012, de forma directa o indirecta, según motiva el acto aquí impugnado, nada relevante ha opuesto el reclamante:

-Consta que el obligado ha obtenido su única renta conocida de una entidad en España, la declarada en la autoliquidación, la entidad familiar DIRECCION000, teniendo otras relaciones con entidades del grupo y diversos intereses en España.

-Nada acredita el obligado respecto de sus fuentes de renta en Perú: no es relevante que se diera de alta en aquél país como arquitecto con fecha de inicio 28.6.2012 según documento aportado, si en 2012 no consta ingreso alguno derivado de tal situación censal. Tampoco que aparezca como representante de una entidad peruana, DIRECCION001 (la que aparece como arrendadora de la vivienda que dice usar en Perú, pero representada en el acto del contrato por otra persona) si tampoco consta que tal nombramiento le reportase en 2012 renta alguna.

Por tanto, estando a nuestro juicio claramente ubicado el núcleo de intereses económicos del obligado en España, no acreditándose fuente de renta alguna ni patrimonio en Perú, el obligado es contribuyente en IRPF conforme al art. 9.1 b) LIRPF (lo cual convierte en baladí el tratamiento de la concurrencia o no del criterio de permanencia), sin perjuicio de que también lo pudiera estar sometido a tributación en Perú según la normativa interna de dicho país, cuestión que al no existir CDI entre España y Perú es indiferente, y a efectos prácticos aún más en el presente caso en que el propio obligado ha acreditado que no ingresó con la declaración tributaria presentada en Perú en 2012 importe alguno, por lo cual resulta acreditada la inexistencia de doble tributación.

Procede por lo expuesto la desestimación de la reclamación impugnada".

**Segundo.** Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan, que giran en torno a la prueba de la residencia fiscal en 2012, principalmente, sobre el " núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta", en Perú, a juicio del actor, en España, según la demandada.

En su extensa demanda, el recurrente acaba interesando de la Sala el dictado de " sentencia por la que, estimando íntegramente la demanda, anule y deje sin efecto la Resolución de fecha 28 de junio de 2019, del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña (que desestima la REA N° Referencia n° NUM000) y anule y deje sin efecto la liquidación por IRNR del ejercicio 2012 ". De entrada, significa que " la única cuestión controvertida que se plantea en este recurso es la determinación de la residencia fiscal del recurrente, en Perú, como declaró a través del modelo 210 del ejercicio 2012 o en España, como considera la AEAT" y expone los antecedentes que ordena como sigue. " Primero.- Objeto del recurso y cuestión controvertida". " Segundo.- La autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (modelo 210), ejercicio 2012 presentada por el actor y motivación de la liquidación provisional dictada por la AEAT". " 2.1- Actuaciones de comprobación limitada para determinar la residencia fiscal del obligado tributario, documentos portados y liquidación tributaria". " i) Procedimiento de comprobación limitada: requerimiento, propuesta de liquidación, alegaciones y liquidación". " ii) Recurso de reposición contra liquidación: nuevos elementos de prueba de la residencia fiscal en Perú y reiteración de la motivación desestimatoria por la AEAT". " iii) Sobre la práctica de la Administración Tributaria de Perú de no expedir certificados de residencia fiscal a quienes siendo residentes en Perú lo solicitan para aportarlo a países como España con los que no existe Convenio de doble imposición". " iv) La motivación del recurso de reposición reitera la liquidación impugnada". " 2.2.- La Reclamación presentada ante el TEAR de Cataluña y la Resolución desestimatoria que se impugna en este recurso". " i) El certificado de residencia fiscal expedido por SUNAT el 16/11/2016". " ii) La motivación de la Resolución desestimatoria del TEARC". Seguidamente, fundamenta aquella pretensión anulatoria articulada en el suplico en los motivos que ordena y titula como sigue. " Tercero.- Elementos de prueba obrantes en la causa que acreditan la residencia fiscal en Perú del obligado tributario". " 3.1.- Los criterios a considerar: permanencia y centro de intereses. Criterio jurisprudencial sobre el cómputo de las ausencias esporádicas". " i) E criterio de permanencia durante más de 183 días y el cómputo de las ausencias temporales". " ii) El criterio del centro de intereses económicos". " 3.2.- Sobre la prueba de la permanencia del obligado tributario en Perú durante más de 183 días". " 1º) Certificado de Movimiento Migratorio n° NUM002, expedido por la Superintendencia Nacional de Perú (Documento n° 2) ". " 2º) Carné de extranjería de la República del Perú de todos los miembros de la familia". " 3º) Justificantes de la escolarización de los tres hijos del obligado tributario en el DIRECCION002 de Lima ". " 4º) Contrato de alquiler del inmueble donde residió la familia en Perú desde verano de 2011". " 5º) Certificado del Registro Mercantil del Perú (sede Lima) que acredita el nombramiento del obligado tributario el día 5 de septiembre de 2011 como Gerente de la sociedad DIRECCION001, otorgándole facultades plenas para la representación de la empresa (Documento n° 3) ". " 3.3.- El centro de intereses económicos del obligado tributario está en Perú desde el año 2011 hasta el día de hoy". " 1º) Reporte formulario PDT Renta anual 2012 presentada por el obligado tributario ante el SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Documento n° 4)". " 2º) Documento expedido por la SUNAT denominado <Constancia de Modificación o actualización de datos del Trabajador. Formulario 1604-2 (Documento n° 7)". " 3º) Certificación de Rentas y Retenciones por Rentas de Quinta Categoría ejercicio 2012, expedido por la sociedad peruana DIRECCION001 (Documento n° 8) ". " 4º) Hojas salariales ("Boleta de Remuneraciones") firmadas por representante de DIRECCION001 correspondientes a los 12 meses de 2012 (Documento n° 9) ". " 3.4.- Conclusiones sobre el centro de intereses económicos del obligado tributario". En el escrito de conclusiones finales resalta la " Inexistencia de desviación procesal: la pretensión única del recurso es la que ha venido siendo discutida ante la AEAT y ante el TEARC: la residencia e Perú o en España del recurrente en 2012", en respuesta a la alegación del Abogado del Estado en su contestación sobre la alteración en vía judicial del sustrato fáctico en vía administrativa. Las " Conclusiones que resultan de la prueba practicada" relativas a " los hechos fundamentales que acreditan la residencia fiscal en Perú del recurrente" vienen expuestas como sigue (el subrayado es del propio actor).

" Sobre la permanencia del recurrente en Perú durante más de 183 en 2012.

1º) Certificado de Movimiento Migratorio n° NUM002, expedido por la Superintendencia Nacional de Perú (Documento n° 2).

Según resulta del referido certificado el recurrente ha permanecido en Perú más de 183 días desde que se trasladó por razones de trabajo en 2011 hasta la actualidad. Concretamente en el ejercicio 2012 el certificado acredita presencia física en Perú durante al menos 299 días, a los que habría que añadir las salidas del país por vacaciones y viajes de negocio, lo que daría lugar a imputar la estancia en Perú durante la totalidad del año 2012 del recurrente y su familia.

Ni la AEAT ni el TEARC han cuestionado el requisito de permanencia en Perú.

2º) Carné de extranjería de la República del Perú de todos los miembros de la familia, esto es, el obligado tributario, su esposa y sus tres hijos. En estos carnés figura el dorso la fecha de inscripción en Perú (25/08/2011), la de expedición o renovación (23/04/2015) y la de caducidad (25/04/2020).

3º) Justificantes de la escolarización de los tres hijos del obligado tributario en el DIRECCION002 de Lima.

Las matrículas del primer curso de escolarización en Perú de los hijos del obligado tributario son de fecha 2/07/2011.

4º) Contrato de alquiler del inmueble donde residió la familia en Perú desde verano de 2011.

Este contrato lo firmó como arrendataria la sociedad DIRECCION001, en fecha 31/03/2011, empresa para la que trabaja el recurrente y en la cláusula 2ª del contrato figura que se alquila para vivienda del obligado tributario y su familia.

5º) Certificado del Registro Mercantil del Perú (sede Lima) que acredita el nombramiento del obligado tributario el día 5 de septiembre de 2011 como Gerente de la sociedad DIRECCION001, otorgándole facultades plenas para la representación de la empresa (Documento nº 3).

El obligado tributario desde su llegada a Perú por la sociedad DIRECCION001, ocupando el cargo de Gerente y percibiendo por dicha sociedad rentas declaradas en Perú de cuantía muy superior a las percibidas en España de una sociedad familiar.

El centro de intereses económicos del obligado tributario está en Perú desde el año 2011 hasta el día de hoy, y por supuesto, también en 2012.

Dado que el TEARC no consideró suficiente para acreditar la residencia fiscal del recurrente el certificado de residencia fiscal y la copia de haber presentado en Perú el modelo de declaración propio de los sujetos residentes en dicho país, junto con la demanda se aportó la propia declaración de renta presentada ante la SUNAT y los justificantes acreditativos de las rentas declaradas en su declaración de IRPF de Perú. Así, los documentos siguientes:

1º) Reporte formulario PDT Renta anual 2012 presentada por el obligado tributario ante el SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Documento nº 4).

En esta declaración consta la renta declarada en 2012 por todos los conceptos (trabajo dependiente e independiente), ascendiendo las rentas declaradas, retenciones a cuenta soportadas e impuesto pagado a las cantidades que se mencionan en el apartado correspondiente de la demanda en que se explica el contenido de este documento (página 21).

2º) Documento expedido por la SUNAT denominado <Constancia de Modificación o actualización de datos del Trabajador. Formulario 1604-2 (Documento nº 7).

Este documento certifica la vida laboral del recurrente en P desde el alta en la sociedad DIRECCION001 el 1/09/2011, como "trabajador de confianza presencial" a "jornada de trabajo máxima", según terminología del propio certificado, cotizando a la Entidad Prestadora de Salud RIMAC Internacional SA E.P.S.

3º) Certificación de Rentas y Retenciones por Rentas de Quinta Categoría ejercicio 2012, expedido por la sociedad peruana DIRECCION001 (Documento nº 8).

En este documento figuran las rentas brutas devengadas en 2012 correspondientes a la categoría 5ª (Trabajo Dependiente) y las retenciones que se practicaron al obligado tributario. La renta bruta total declarada ascendió a 159.446 soles y las retenciones practicadas sobre tales rentas 45.200 soles, cantidades que coinciden con las que se declararon en el modelo 681 (Renta 12).

4º) Hojas salariales ("Boleta de Remuneraciones") firmadas por representante de DIRECCION001 correspondientes a los 12 meses de 2012 (Documento nº 9).

El resumen de las retribuciones mensuales, descuentos varios y retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta, correspondientes al ejercicio 2012 es el que se resume en el cuadro que figura en la página 23 de la demanda.

La remuneración total devengada por el obligado tributario por su trabajo como empleado dependiente en DIRECCION001 ascendió a 231.617,51 soles, según resulta del sumatorio o "boletas de remuneraciones", que figuran anexadas en Documento nº 9 de la demanda, siendo debida la diferencia entre esta cantidad bruta y la que figura declarada en la declaración del IRPF en Perú (159.446 soles), seguramente a la posibilidad legal de deducir gastos de educación de hijos o conceptos similares, como explicamos en la demanda al referirnos a este documento (pag. 23 y 24).

De los documentos que obran en autos se obtiene como CONCLUSIÓN FINAL que el centro de intereses económicos del recurrente está en Perú desde 2011 sin interrupción hasta el momento actual y por lo tanto también en 2012 y ello porque su principal fuente de renta está en aquel país, sin que haya datos en la causa respecto al indicador de patrimonio porque la AEAT no los cuestionó en ningún momento.

En efecto, según la fuente de Renta:

-Renta obtenida en Perú en 2012: 262.363 soles (70.708,9€ a cambio medio de 1 Sol= 0,300€ o 80.020,71€ a un cambio medio de 1 Sol= 0,305€).

-Renta en especie por uso de vivienda en Perú pagada por DIRECCION001: 33.600\$ americanos que equivalen a 26.880€.

-Renta obtenida en España en 2012: 26.681,17€.

Por lo tanto, sólo la renta en especie correspondiente al uso de vivienda por el contribuyente que fue pagada por la sociedad DIRECCION001, de la que es Gerente General ya supera el importe de la renta obtenida en España.

En el caso de tomar únicamente como renta obtenida en Perú la que consta declarada en la declaración modelo 681 presentada en Perú, 190.192 soles (casilla 510 de la declaración), a un cambio medio anual en 2012 de 1 sol = 0,300€, resulta una renta obtenida en Perú de 57.057,60€ (58.008,56€, a un cambio anual de 0,305), muy superior a la obtenida en España (26.681€).

Por último, en cuanto al patrimonio del obligado tributario, nada consta en autos y nada se dice en la RTEARC al respecto, salvo la referencia genérica a "diversos intereses" en España que se le atribuyen sin ninguna concreción por parte de la AEAT. Y en cualquier caso, como bien dijo la sentencia de esa Sala y Sección antes mencionada (STSJCAT de 8/11/2018, rec. 159/2016), el patrimonio que el obligado tributario pudiera haber obtenido en España cuando se fue a vivir y a trabajar en Perú no debería prevalecer sobre las relaciones personales, sociales y laborales más estrechas e inmediatas que se establecieron en Perú desde su traslado en 2011, so pena de extender temporalmente la residencia fiscal del obligado tributario hasta que generara un mayor patrimonio en Perú que el que hubiera podido dejar en España, lo cual, además de ser absurdo, no puede sostenerse con meras referencias genéricas a la posibilidad de que tal patrimonio en España exista y presuntamente pudiera ser superior al que exista en Perú (la carga de la prueba recae sobre la AEAT).

En resumen, siendo la fuente de renta el único parámetro de comparación tomado por la AEAT y el TEARC para fijar la residencia fiscal en España, resulta acreditado que en 2012 la mayor fuente de renta la tenía en Perú".

La parte demandada contesta a la demanda con solicitud de dictado de "sentencia por la que desestime el recurso contencioso-administrativo". De entrada, en el apartado de hechos, sostiene el Abogado del Estado que conforme a los actos administrativos impugnados el centro principal de intereses económicos del recurrente en 2012 se encuentra en España, que no en Perú, resaltando que el obligado tributario no alegó ni mucho menos acreditó en vía administrativa ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria ni ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña la percepción de rentas en Perú, no habiendo presentado documento alguno ni alegado nada tan siquiera; solo alegó tener un cargo administrativo y de representación en la sociedad DIRECCION001, sin alegar ni acreditar renta alguna. Dicho lo anterior, ya en la fundamentación jurídica, el Abogado del Estado articula la defensa de la legalidad de la actuación impugnada a través del motivo de oposición "Único.- Regularización tributaria ajustada a derecho, al haber quedado acreditado que el obligado tributario tuvo en 2012 en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos", lo que desarrolla como sigue (el subrayado es de la propia demandada). Basta que se dé una de las dos circunstancias del artículo 9 de la Ley 35/2006 ("a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español (...);" "b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (...)") para que el obligado tributario tenga a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas residencia habitual en territorio español y debe tributar pro dicho impuesto en España. En el presente caso, por más que pueda ser discutible el primero de los criterios (permanencia física por más de 183 días en uno u otro país), lo cierto es que es indiscutible que se cumple el segundo criterio, si se atiende a las alegaciones, hechos y documentos que constan en el expediente administrativo. Es cierto que ahora en vía judicial el obligado tributario aporta una serie de documentos con los que pretende acreditar la obtención de una determinada renta en el año 2012 en Perú, acerca de lo cual, como se ha indicado, nada se alegó en vía administrativa. "El obligado tributario no alegó en ningún momento ante la AEAT ni ante el TEARC que hubiera obtenido determinadas rentas/rendimientos en Perú, ni indicó dato concreto, ni aportó documento alguno" (...) la realidad es que el hecho de haber obtenido rentas en Perú en 2012 fue absolutamente omitido por el obligado tributario en todos sus escritos en vía administrativa ". Esta cuestión fáctica constituye un hecho nuevo, por completo desconocido por la Administración, y sobre el cual la misma no ha tenido ocasión de pronunciarse. No es un nuevo motivo, como permite el artículo 56 de la Ley 29/1998, es un hecho, un punto fáctico nuevo y no alegado en ningún momento ante la Administración y que además es esencial en relación al objeto controvertido. Resulta así aplicable la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, el cual ha señalado que "lo importante y decisivo desde el punto de vista del pretendido carácter revisor de la Jurisdicción es que no haya variación sustancial de los hechos ni de la petición deducida ante la Administración" (sentencia del Tribunal Supremo de 9 de noviembre de 2015). En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2016. En este caso, el "sustrato fáctico" se ha alterado de forma radical, al alegarse e introducirse en el debate un hecho no alegado previamente en vía administrativa y que puede resultar esencial como es la obtención de unas determinadas rentas en el extranjero a los efectos de la residencia fiscal por el criterio del centro de intereses económicos. Ninguna opción ha tenido la administración tributaria de pronunciarse sobre ello pues nunca ha conocido tal dato fáctico esencial. Razón que debe conllevar la desestimación de la pretensión anulatoria, sin necesidad de entrar propiamente al fondo del asunto. El único dato fáctico esencial que sí está plenamente acreditado es la obtención en 2012 de rentas en España, sin que conste válidamente acreditada la obtención de otras rentas en otros lugares. Así pues, aunque desde luego la residencia en otro país se puede acreditar con cualquier medio de prueba válido en derecho y no únicamente con un certificado de residencia, y aunque no se niega que haya quedado

acreditado que Perú solamente emite tal certificado para su uso ante Estados con los que tiene convenio de doble imposición, lo cierto es que todo ello deviene irrelevante desde el momento en que concurre otro elemento que el artículo 9 de la Ley 35/2006 establece para fijar normativamente la residencia fiscal en España: que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Lo cual, en este caso, debe darse por acreditado ya que la única fuente de renta acreditada válidamente es la obtenida de la sociedad radicada en España, DIRECCION000. Siendo eso así, el centro de intereses económicos del obligado tributario en 2012 es España, lugar de obtención de la única fuente válidamente acreditada. Por lo que debe desestimarse la pretensión anulatoria.

No habiéndose opuesto en el proceso por la parte demandada óbice de procedibilidad alguno que impida el conocimiento de las cuestiones suscitadas por las partes en el debate procesal, procede abordar el examen del motivo impugnatorio del recurso, y el correlativo alegato de oposición al mismo, que como se ha expuesto viene circunscrita exclusivamente a la prueba de la residencia del obligado tributario en 2012, en Perú, a su juicio, o en España, según la parte demandada.

**Tercero.** *Sobre la liquidación provisional y el único motivo del recurso consistente en la existencia de "Elementos de prueba obrantes en la causa que acreditan la residencia fiscal en Perú del obligado tributario" (concretamente, " la prueba de la permanencia del obligado tributario en Perú durante más de 183 días" y " el Centro de intereses económicos del obligado tributario está en Perú desde el año 2011 hasta el día de hoy"), a lo que se opone la parte demandada al sostener la " Regularización tributaria ajustada a derecho, al haber quedado acreditado que el obligado tributario tuvo en 2012 en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos".*

Como se ha expuesto, la resolución económico-administrativa recurrida destaca en su fundamento de derecho cuarto que nada relevante se opone en las alegaciones contenidas en la reclamación a la conclusión alcanzada por el órgano de gestión tributaria relativa a que radica en España el núcleo principal o base de sus actividades e intereses económicos del obligado tributario en 2012, de forma directa o indirecta, al constar, concreta el órgano económico-administrativo, que la única fuente de renta conocida es la declarada en la autoliquidación, la correspondiente a la entidad familiar DIRECCION000, " teniendo otras relaciones con entidades del grupo y diversos intereses en España". Significa además que nada acredita respecto de sus fuentes de renta en Perú, resultando irrelevante a esos efectos el alta en dicho país como arquitecto en fecha 28 de junio de 2012, al no constar ingreso alguno derivado de esa situación censal, o el nombramiento como representante de la entidad peruana DIRECCION001 (la arrendadora de la vivienda que dice usar en Perú, pero representada en el contrato de arrendamiento por otra persona), al no constar la percepción de renta alguna procedente de dicho nombramiento. A partir de esos datos, enfatizando sobre la no acreditación de fuente de renta alguna ni patrimonio en Perú, concluye el Tribunal Económico-Administrativo la ubicación en España en 2012 del núcleo de intereses económicos del obligado tributario, y con ello su condición de contribuyente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforme al artículo 9.1. b) de la Ley 35/2006 , lo que convierte en baladí, apunta, el tratamiento de la concurrencia o no del criterio de la permanencia ex artículo 9.1.a) de la precitada Ley 35/2006.

Para desvirtuar los elementos fácticos que sustentan la conclusión del órgano gestor, ratificada por el órgano económico-administrativo, y haciendo especial énfasis a que el debate de fondo se circunscribe a lo que la propia parte demandada denomina como cuestión probatoria, la parte actora aporta ahora junto a la demanda una serie de documentos (documentos números 1 a 11) con el fin de reforzar lo que considera ya acreditado a través de los documentos ya presentados en vía administrativa en lo concerniente a la permanencia en Perú durante más de 183 días ( artículo 9.1. a) de la Ley 35/2006 ), amén de la residencia de su cónyuge y tres hijos, y sobre todo con el objeto de probar que su centro de intereses económicos se encuentra en Perú, siempre en relación a 2012, concretamente, por razón de la obtención de fuentes de renta en dicho país de mayor importe que las obtenidas en España, único extremo, significa esta parte, al que se relega el debate procesal en relación al artículo 9.1. b) de la Ley 35/2006 , por propia decisión de la parte demandada que no integra en dicho debate en ningún momento el patrimonio del actor más allá de la mención genérica en la resolución económico- administrativa de la existencia sin más de " diversos intereses" en España.

Como se ha expuesto, frente a esas nuevas pruebas aportadas en vía judicial, en especial, las dirigidas a acreditar las fuentes de rentas obtenidas en Perú, reacciona el Abogado del Estado en la contestación a la demanda argumentando que se trata de un hecho nuevo no alegado en la vía administrativa ni en la económico-administrativa, que comporta en sede judicial una alteración sustancial de los hechos, una alteración del sustrato fáctico, que responde a una actuación procesal contraria a derecho conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo que cita. Reconoce que el certificado de residencia fiscal no es el único medio de prueba válido en derecho y significa que la única fuente de renta acreditada de forma válida en las actuaciones es la obtenida de la sociedad radicada en España. En ese planteamiento, el Abogado del Estado, en la misma línea de la actuación administrativa impugnada, no cuestiona por considerarla irrelevante la circunstancia del tiempo de permanencia ex artículo 9.1.a) de la Ley 35/2006, pero tampoco a los efectos del artículo 9.1. b) de la precitada Ley 35/2006 considera el posible patrimonio del actor en España (extremo éste huérfano de la prueba practicada por la Administración, sobre el que el actor, en ausencia de extremos que desvirtuar, tampoco aporta prueba alguna), resaltando que acerca de ese aspecto esencial de la controversia a los efectos de determinar el núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, consistente en la fuente de renta, la única válidamente acreditada es la procedente de la mercantil española DIRECCION000. No entra a valorar el legal representante de la parte demandada el



contenido de la numerosa documentación aportada en vía judicial por la parte actora sobre la renta obtenida en Perú procedente de la entidad peruana DIRECCION001, escudándose en aquella denuncia de la maniobra procesal actora de alteración en la vía jurisdiccional del sustrato fáctico de la vía administrativa. Parece que en la tesis sostenida en la contestación a la demanda los hechos que resultan de las pruebas documentales aportadas por la actora en relación a las rentas obtenidas en Perú no pueden considerarse válidamente acreditados por razón de aquel ardid procesal, jurídicamente inaceptable, siempre según ese planteamiento, per se, viene a afirmarse contundentemente en la contestación a la demanda, determinante de " la desestimación de la pretensión anulatoria, sin entrar en el fondo". Frente a ello en conclusiones finales la demandante opone la " Inexistencia de desviación procesal; la pretensión única del recurso es la que ha venido siendo discutida ante la AEAT y ante el TEARC: la residencia en Perú o en España del recurrente en 2012", subrayando que en realidad los hechos discutidos en vía administrativa no han variado y los documentos nuevos aportados solo tratan de completar los medios de prueba aportados en vía administrativa sobre el único extremo fáctico controvertido.

No está de más recordar aquí la doctrina jurisprudencial sobre la aportación en vía judicial de documentos y pruebas no aportados en sede administrativa y económico-administrativa. Como es sabido, sobre la valoración de pruebas en vía económico-administrativa, pero también en sede judicial, no aportadas ante los órganos de gestión tributaria, más concretamente acerca de la cuestión de interés casacional consistente en " Determinar si, al amparo de lo dispuesto el artículo en el artículo 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinado, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa", se pronuncia la sentencia número 1362/2018, de 10 de septiembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación número 1246/2017, la cual razona en sus fundamentos de derecho segundo y tercero como sigue.

"SEGUNDO. La naturaleza del procedimiento de revisión económico-administrativa y su regulación legal.

1. La contestación a la pregunta señalada (si el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa) exige partir necesariamente de la naturaleza jurídica y de la normativa aplicable a aquella vía revisora. Así:

a) En el ámbito de la actuación de la Administración Tributaria, el procedimiento económico-administrativo constituye el instrumento necesario para quien desee impugnar los actos de la Administración Tributaria y acceder posteriormente, en su caso, a la vía judicial. Se trata, pues, de un verdadero presupuesto del proceso, al punto de que el recurso jurisdiccional será inadmisibile, por lo general, cuando no se ha acudido previamente a la vía revisora.

b) Aunque los órganos encargados de resolver aquel procedimiento son llamados en nuestro derecho -manteniendo la tradición histórica- "tribunales", los mismos no ejercen jurisdicción en el sentido del artículo 117 de nuestra Constitución y de nuestras leyes procesales, ni, desde luego, el procedimiento indicado tiene naturaleza jurisdiccional.

c) El carácter administrativo del procedimiento que nos ocupa (y de los órganos encargados de su tramitación y resolución), empero, no obsta para identificar en su regulación legal unas características que, a diferencia de lo que ocurre con su equivalente respecto de los actos administrativos en general -el recurso de alzada-, le aproximan notoriamente al procedimiento jurisdiccional, a cuyo efecto basta con observar la amplísima regulación de la vía económico-administrativa, que contrasta con la parquedad con la que se disciplina en nuestro ordenamiento el mencionado mecanismo equivalente para agotar la vía administrativa en relación con los actos que no tienen naturaleza tributaria.

d) En esa pormenorizada regulación del procedimiento destaca, por lo que ahora interesa, el artículo 236 de la Ley General Tributaria que impide al tribunal (apartado cuarto) "denegar la práctica de pruebas cuando se refieran a hechos relevantes" y que solo le permite dejar de examinar aquéllas "que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas".

e) Resulta también particularmente relevante el artículo 237.1 de dicho texto legal que, en relación con la "extensión de la revisión", dispone que "las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".

f) Y el artículo 239.2 de la Ley General Tributaria señala expresamente que la resolución que ponga fin al procedimiento decidirá "todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".

g) Finalmente, en relación con la prueba en el procedimiento que nos ocupa, el artículo 57 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa) insiste en que el tribunal solo podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas "cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las

pretensiones ejercitadas en la reclamación", le permite ordenar "la práctica de las pruebas previamente denegadas" y le faculta para "requerir todos los informes que considere necesarios o convenientes para la resolución de la reclamación".

2. En el ámbito de los recursos administrativos en general, el artículo 112.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (aplicable al caso por razones temporales) dispone que "no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho". Y el actual 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, tras reproducir esa misma declaración, añade que "tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado".

El propio artículo 112 de la Ley 30/1992, en su número cuarto, señala que "las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica" y la disposición adicional quinta de esa misma Ley establece que "la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma".

3. La sentencia recurrida hace especial hincapié en la aplicación al procedimiento que nos ocupa -de manera supletoria- del citado artículo 112 de la Ley 30/1992, lo que lleva a los jueces de instancia a afirmar que la regla contenida en tal precepto - concreción positiva, según se afirma, del principio general de que la ley no ampara "el abuso del derecho procesal" (sic)- impide en el caso que los interesados elijan, a su arbitrio, el momento en el que presentar pruebas, haciendo inútil el trámite ad hoc previsto en los procedimientos de aplicación de los tributos y transformando la naturaleza de la vía económico-administrativa.

A nuestro juicio, sin embargo, varias razones impiden acoger el criterio de la sentencia según el cual el precepto contenido en el artículo 112 de la Ley 30/1992 impide al interesado en todo caso aportar pruebas o efectuar alegaciones en sede de revisión económico-administrativa cuando aquellas o éstas no fueron incorporadas o aducidas en el procedimiento de aplicación de los tributos. En efecto:

a) Es sabido que, por regla general, no cabe aplicación supletoria de otra ley cuando la cuestión está expresamente regulada en aquella que la disciplina. En otras palabras, solo hay supletoriedad cuando es necesario llenar una omisión de la normativa aplicable o interpretar sus disposiciones de forma que se integren debidamente con otras normas o principios generales contenidos en otras leyes.

En el caso analizado, la regulación del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas no solo es extensa y minuciosa, sino que ha de reputarse completa, como se sigue de las disposiciones contenidas en la Ley General Tributaria y en el reglamento general de desarrollo de dicha ley en materia de revisión en vía administrativa.

En esa misma regulación se afirma, como dijimos, que el órgano revisor debe admitir y valorar las pruebas propuestas salvo que "se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas"; y se dice también que en su decisión debe necesariamente abordar todas las cuestiones "de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", sin que existan declaraciones equivalentes a la contenida en el artículo 112 de la Ley 30/1992.

b) Incluso aceptando a efectos dialécticos que la norma recogida en la ley de procedimiento administrativo es supletoriamente aplicable al procedimiento de revisión de los actos tributarios, nuestra jurisprudencia más reciente descarta una conclusión tan contundente como la expresada en la sentencia recurrida en la presente casación.

Así, en la sentencia de esta misma Sala y Sección de 20 de abril de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 615/2016) abordamos una cuestión muy similar a la que ahora nos ocupa, concretamente -según señala la propia sentencia- la de "si cabe en sede de revisión (en concreto, en recurso de reposición ante el mismo órgano administrativo) admitir el cumplimiento del requerimiento que se negó en sede de gestión o, en otras palabras, si para determinar la procedencia de la devolución del IVA solicitada por el contribuyente cabe aceptar la documentación aportada una vez finalizado el procedimiento de gestión".

Lo hicimos teniendo en cuenta pronunciamientos anteriores (como los contenidos en las sentencias de 20 de junio de 2012 -casación núm. 3421/2010- y 24 de junio de 2015 -casación núm. 1936/2013 ), en los que, clara y contundentemente, afirmamos lo siguiente:

"(...) Debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial (...).

(...) La doctrina del Tribunal Supremo en esta materia es clara: sí cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión.

El art. 34.1.r) de la LGT 58/2003 establece que constituye uno de los derechos de los obligados tributarios el presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando. Por lo tanto, en

línea de principio, ha de reconocerse que el contribuyente, en particular, y el obligado tributario, en general, pueden hacer aportaciones de documentos al expediente tributario en que se halle interesado.

En cuanto al concreto problema planteado en este proceso, que no es otro que el de si, al interponerse un recurso de reposición, cabe o no practicar prueba a petición del recurrente, hay que entender que en nuestro Derecho tributario el recurso de reposición es entendido como uno de los medios de revisión en vía administrativa, como se lee en el artículo 213.1.b) de la Ley General Tributaria. Y es aquí, en relación al procedimiento de revisión, donde la Administración considera que no es posible que en dicha fase, superada la de gestión y liquidación tributaria, se pueda dar lugar a un periodo de prueba cuando el mismo pudo llevarse a cabo con anterioridad.

Tal planteamiento sin embargo, no puede ser compartido por esta Sala que ha llegado a la conclusión de que en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba, regula en su conjunto la Ley General Tributaria. Más específicamente, en el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa, se dice: "el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite." Este último inciso - "a dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite" - pone de relieve que es factible que se aporte documentación con el escrito de interposición y que la Administración está obligada a pronunciarse sobre dicha documentación - artículos 34 y 224 de la Ley General Tributaria-.

Por lo tanto asistía la razón a la parte recurrente en este caso para que la documentación acompañada con su escrito de interposición al recurso de reposición fuese valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento fuese obstáculo insalvable para hacerlo.

La conclusión a la que se llega es que si en vía económico-administrativa y en vía judicial es posible aportar la documentación que el actor estime procedente para impugnar una resolución tributaria, parece mucho más lógico que pueda hacerse antes en el discurrir procedimental y aportarse en el primero de los medios de impugnación que pueden ejercitarse".

4. Como puede apreciarse, la jurisprudencia descarta con claridad la tesis sostenida en la sentencia de la Audiencia Nacional, pues entiende que no cabe entender -desde luego no con la contundencia expresada en la resolución que ahora analizamos- que no resulta posible aportar (en vía de reposición, de revisión económico-administrativa o judicial) nuevos elementos de prueba no esgrimidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada.

TERCERO.- Respuesta a la primera cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

1. Con lo razonado en el fundamento anterior estamos en condiciones de dar respuesta a la primera de las cuestiones que nos suscita la Sección Primera de esta Sala: consideramos posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución- tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente.

La respuesta expresada es, obvio es decirlo, resultado de la configuración legal del procedimiento económico-administrativo y de nuestra jurisprudencia (que ahora confirmamos) en relación con la extensión y límites de la revisión, tanto en sede económico-administrativa, como en vía jurisdiccional, supuestos ambos en los que las facultades de los órganos competentes (administrativos en el primer caso, judiciales en el segundo) deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones -fácticas y jurídicas- que resulten necesarias para llegar a aquella decisión.

Los límites expuestos (la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos -y a las relaciones entre particulares y de éstos con la Administración- del principio general que impone que los derechos se ejerciten "conforme a las exigencias de la buena fe", sin que la ley ampare "el abuso del derecho" ( artículo 7 de nuestro Código Civil).

Ahora bien, en la medida en que tales límites constituyen una excepción al principio general de la plenitud de la cognición a efectos de dispensar debidamente la tutela pretendida, el comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita.

2. La respuesta expresada es contraria a la tesis contenida en la sentencia recurrida, que niega en todo caso la posibilidad de alegar o probar en vía revisora cuando no se hizo, pudiendo haberlo hecho, en el procedimiento de aplicación de los tributos.

Debemos, no obstante, dar respuesta, rebatiéndolos, a los dos razonamientos en los que la Sala de instancia hace descansar su decisión: el de la "inutilidad" del procedimiento de gestión y el de la alteración de la naturaleza jurídica del procedimiento de revisión.

Y es que, a nuestro juicio, con el criterio aquí expresado no se vacía de contenido el procedimiento de aplicación de los tributos, pues en el seno de este procedimiento será en el que naturalmente el contribuyente deberá justificar el derecho pretendido o alegar cuanto tenga por conveniente en defensa de ese derecho.

Ese contenido natural no puede ser obstáculo, sin embargo, para que el interesado pueda discutir con plenitud la decisión que en tal procedimiento se adopte con todos los argumentos defensivos que tenga por conveniente y a través de los cauces que el ordenamiento jurídico le brinda, especialmente cuando - como sucede con la vía económico-administrativa- le son impuestos como presupuesto obligatorio para someter aquella decisión a la revisión de un juez.

Es más: la "inutilidad" a la que se refiere la sentencia sería predicable, si prosperase el criterio sostenido en la sentencia recurrida, no del procedimiento de aplicación de los tributos, sino de la vía de revisión económico-administrativa, que se convertiría en una pura continuación de lo actuado previamente, sin verdaderas posibilidades de enjuiciar el acto administrativo previo y con unas limitadísimas facultades de control jurídico, lo que resultaría claramente contradictorio con la plenitud de las funciones revisoras que, a tenor de la ley y de la jurisprudencia, se otorga a los tribunales económico-administrativos.

3. Habría un argumento más que abonaría la tesis que aquí sostenemos y que deriva de la regulación legal del procedimiento de revisión económico-administrativo, de la que se desprende no solo su carácter obligatorio, sino su evidente aproximación al procedimiento judicial.

Si ello es así, esto es, si la vía revisora se configura como un cauce de perfiles cuasi jurisdiccionales, habría que aplicar a tal procedimiento la reiterada jurisprudencia que señala que el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida".

A dicha sentencia se remite expresamente con reproducción de los fundamentos de derecho que acaban de transcribirse la posterior sentencia número 228/2019, de 21 de febrero, de la misma Sala y Sección del alto Tribunal, dictada en el recurso de casación número 1985/2017, en el que acaba sosteniendo en relación a la misma cuestión pero relativa a los órganos de la Inspección de tributos:

"A tenor de lo expuesto, es evidente que el artículo 239.2 LGT, puesto en conexión con los artículos 112 LRJPAC y 56.1 LJCA, no permite que los tribunales económico-administrativos rechacen la resolución de cuestiones suscitadas por los interesados, por el mero hecho de que no fueron previamente planteadas por estos ante los órganos de la Inspección de tributos".

En el mismo sentido, también de la misma Sala y Sección del Tribunal Supremo, la más reciente sentencia número 501/2020, de 19 de mayo, dictada en el recurso de casación número 6192/2017, en cuyo fundamento de derecho " Tercero.- Contenido interpretativo de esta sentencia" se expresa:

"Consideramos posible que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución- tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente".

Bien, la aportación por la parte actora de los documentos números 1 a 11 acompañados a la demanda, cuya admisión por auto de este órgano judicial de los mismos como prueba documental no viene recurrida por la parte demandada, tiene por objeto combatir los elementos fácticos que sustentan la tesis de fondo de la parte demandada sobre la ubicación del centro de intereses económicos del recurrente en el año 2012 por razón de sus fuentes de renta, aunque también abundan sobre la circunstancia del tiempo de permanencia y la residencia de su cónyuge y sus hijos. Desde luego, no se aprecia (en palabras del Tribunal Supremo) aquel " comportamiento abusivo o malicioso" en cuanto a la aportación de nuevas pruebas en esta sede jurisdiccional para refutar derechamente la fundamentación jurídica de la resolución económico-administrativa, confirmatoria en el aspecto examinado del acuerdo de liquidación.

Vine circunscrito así el debate en las vías administrativa, económico-administrativa y judicial, estrictamente, a una cuestión de prueba acerca de si el actor acredita un núcleo de actividad o intereses económicos, ex artículo 9.1. b) de la Ley 35/2006, en Perú de mayor entidad que el acreditado por la Administración tributaria en España. En lo esencial, ésta fundamenta la residencia del obligado tributario en España en 2012 en la declaración en la autoliquidación de rendimientos del trabajo por importe de 26.681,17 euros satisfechos por la entidad española DIRECCION000., con las correspondientes retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Frente a ese hecho probado sobre las fuentes de renta del obligado tributario en 2012 (obviamente, no controvertido), y en ausencia de otras pruebas practicadas en el

expediente por la Administración tributaria (a ella le compete según las reglas de la carga de la prueba) sobre los vínculos del actor con España a los efectos del artículo 9.1. b) de la Ley 35/2006 (con descarte por la propia Administración de la consideración de la prueba de la permanencia por un período de 183 días ex artículo 9.1.a) de la Ley 35/2006), relegados como ha sido expuesto a los vínculos económicos, y más concretamente a las fuentes de renta, sin mención alguna a la vinculación patrimonial, la parte actora, a quien compete en su descargo y por facilidad probatoria la acreditación de los vínculos económicos en Perú, aporta una serie de pruebas. Al margen del certificado de residencia fiscal, que desde luego no es el único medio probatorio válido a los efectos aquí examinados (lo que reconoce el Abogado del Estado, contrariamente a lo que pareció sostener en su momento la oficina gestora, amén de la consideración de que Perú solo admite tal certificado para su uso ante Estados con los que tiene convenio de doble imposición, lo que no acontece con España; aunque sí, con Chile, habiendo aportado la actora en relación a dicho país certificado de residencia fiscal en Perú en 2012), la parte actora en sede administrativa y económico-administrativa aporta documentación diversa dirigida a acreditar la permanencia en Perú del actor junto a su esposa e hijos y la residencia fiscal en dicho país (así, para atender el requerimiento en el marco del procedimiento de comprobación limitada: carnés de extranjería de los todos los miembros integrantes de la familia, certificado de escolarización de los hijos y contrato de alquiler de vivienda; junto al recurso de reposición: certificado de movimiento migratorio, justificante de presentación de declaración del impuesto sobre la renta y documentación acreditativa de que el modelo presentado viene referido a residentes en Perú, nombramiento como gerente general de la mercantil peruana DIRECCION001., transcripción de la normativa reguladora del impuesto sobre la renta en Perú determinante de la consideración de residentes fiscales en dicho país a quienes permanezcan en su territorio durante un período superior a 183 días; acompañada a la reclamación económico-administrativa: certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal peruana en relación con Chile, con el que existe convenio de doble imposición, resolución denegatoria de la primera solicitud de certificado de residencia fiscal para ser presentado en España fundamentada en la inexistencia de convenio de doble imposición). Documentación valorada por la parte demandada, que a juicio de ésta no tiene la fuerza suficiente para desvirtuar los hechos que fundamentan la conclusión de la Administración de la residencia fiscal en España por razón de aquella única fuente conocida de renta, la procedente de la sociedad familiar española, como razona el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en la resolución impugnada, que significa la no acreditación de rentas obtenidas en Perú. Con el fin de desvirtuar de dicho extremo, y en general para acreditar la concurrencia de las circunstancias de los apartados a) y b) del artículo 9.1 de la Ley 35/2006, amén de reiterar el valor probatorio de los aportados en vía administrativa y económico-administrativa, en esta vía judicial se aportan por la actora los documentos números a 1 a 11 acompañados a la demanda, más arriba expuestos, de los que la actora concluye (conclusiones finales) " la permanencia del recurrente en Perú durante más de 183 en 2012" y que " el centro de intereses económicos del obligado tributario está en Perú desde el año 2011 hasta el día de hoy, y por supuesto, también en 2012". Como se expuso, por la razón procesal alegada, no entra el Abogado del Estado a valorar el contenido material de dichos documentos. Descartada aquí la virtualidad de esa alegación procesal, de dicha documentación, y en ausencia de una impugnación contraria del resultado de la misma, parece desprenderse el tiempo de permanencia y la renta en Perú en 2012 que sostiene la parte actora (no entra aquí el Tribunal, no habiéndolo hecho la parte demandada que es a quien compete, a valorar si realmente vienen inequívocamente acreditados todos y cada uno de los extremos sostenidos por la parte actora, por apuntar dos ejemplos, la escolarización de los hijos en 2012 dado que la certificación aportada lo es solo de una parte del curso de 2011 o la valoración del hecho de que los certificados de rentas y retenciones expedidos por la mercantil peruana y las nóminas tengan la firma del propio actor como gerente). En definitiva, la prueba aportada por la parte actora, amén del tiempo de permanencia ( artículo 9.1. a) de la Ley 35/2006) en Perú , apunta a la obtención de una mayor renta en Perú que en España, aspecto éste al que se relega en los términos expuestos el debate de autos en cuanto a la ubicación del centro de intereses económicos ( artículo 9.1. b) de la Ley 35/2006 ) del obligado tributario en 2012.

Por todo ello, en definitiva, procede estimar el recurso aquí interpuesto, con la consiguiente anulación de la resolución económico-administrativa recurrida, así como de la liquidación de la que aquélla trae causa, a tenor de lo dispuesto en el orden procesal por los artículos 68.1. b), 70.2 y 71.1. a) de la Ley 29/1998 , reguladora de esta jurisdicción.

#### **Cuarto.** *Sobre las costas procesales.*

Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, las costas procesales se impondrán en la primera o única instancia a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones en la sentencia, salvo que el órgano judicial, razonándolo debidamente, aprecie la eventual concurrencia de circunstancias que justifiquen la no imposición, sin que obste a ello, en su caso, la falta de solicitud expresa de condena en costas por las partes litigantes, toda vez que tal pronunciamiento sobre costas es siempre imperativo para el fallo judicial sin incurrir por ello en un vicio de incongruencia procesal " ultra petita partium" ( artículo 24.1 de la Constitución española y artículos 33.1 y 67.1 de la Ley 29/1998), al concernir tal declaración judicial a cuestión de naturaleza jurídico procesal, conforme al propio tenor del artículo 68.2 de la Ley jurisdiccional y de la jurisprudencia contencioso-administrativa y constitucional ya sentada al respecto (entre otras, sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 12 de febrero de 1991; y por sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Primera, número 53/2007, de 12 de marzo, y sentencia del Tribunal Constitucional número 24/2010, de 27 de abril). Se recoge así el principio del vencimiento mitigado que debe conducir aquí a la no imposición de costas a la parte demandada habida cuenta que la singularidad de la cuestión debatida y resuelta veda estimar que se halle totalmente ausente en

este caso la iusta causa litigandi ("serias dudas de hecho") en la parte vencida, lo que viene puesto de manifiesto por la controversia suscitada en torno a la prueba de la residencia fiscal en 2012 a los efectos del artículo 9.1. b) de la Ley 35/2006 .

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

### **FALLAMOS:**

Estimar el recurso contencioso-administrativo número 1505/2019 interpuesto por Ramón contra las actuaciones administrativas a las que se refieren los antecedentes de esta resolución, al resultar éstas disconformes a derecho por los fundamentos que se desprenden de esta resolución, y, consecuentemente, anular la resolución económico-administrativa recurrida, así como la liquidación de la que aquella trae causa. Sin imposición de costas.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquella a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el magistrado ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.