



Roj: **STS 2735/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2735**

Id Cendoj: **28079130022023100195**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/06/2023**

Nº de Recurso: **915/2022**

Nº de Resolución: **778/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 5096/2021,**  
**ATS 12090/2022,**  
**STS 2735/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 778/2023**

Fecha de sentencia: 12/06/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 915/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 06/06/2023

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 915/2022

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 778/2023**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 12 de junio de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **915/2022**, interpuesto por el procurador don Bernardo Cobo Martínez de Murguía, en representación de don **Artemio**, contra la sentencia dictada el 10 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 3/2018.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 10 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 3/2018, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de noviembre de 2017, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, deducida contra el acuerdo de liquidación A23 NUM001, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Las Palmas, de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008, 2009 y 2010, del que resultó una deuda tributaria a ingresar de 3.615.106,43 euros.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: QUE DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 3/2018 interpuesto por D. Artemio, representado por el Procurador Sr. Cobo Martínez de Murguía, contra la Resolución del TEAR de 2 de noviembre de 2017, desestimatoria de la reclamación deducida contra el acuerdo de liquidación girado por el concepto IRPF, ejercicios 2008/2009/2010, que confirmamos por hallarse ajustada a Derecho.

Se condena en costas a la parte recurrente".

### SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Bernardo Cobo Martínez de Murguía, en representación de don Artemio, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) Los artículos 1 y 4.2 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990).

(ii) Los artículos 94 y 96 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"].

(iii) El artículo 9.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"].

Razona que la doctrina fijada por la Sala de instancia puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) de la LJCA], pues, "[u]na interpretación como la que luce la sentencia recurrida, en un contexto en el que la fiscalidad internacional juega un papel esencial en el ámbito tributario, puede afectar de lleno a la credibilidad de nuestras instituciones en relación con la aplicación de los tratados internacionales que suscriben, pues -de prosperar esa tesis- las reglas concordadas podrían dejar de aplicarse, unilateralmente, por los Estados firmantes del CDI prescindiendo por completo de sus mecanismos para solucionar conflictos".

Añade que la doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA], en atención a la concurrencia de dicho "[...] indicador en la medida en que la doctrina que se fije será de aplicación a un número indeterminado de

personas, afectando, por ejemplo, a miles de nacionales extranjeros que mantienen en España un patrimonio vacacional relevante, pero no obtienen rentas ni tienen otro vínculo en dicha jurisdicción. Ello, además, cuando éstos pudieran disponer de certificados de residencia emitidos por las autoridades competentes de Estados con los que España tenga suscrito un CDI".

Y afirma que "el TS ha tenido ocasión de pronunciarse sobre litigios concernientes a cuestiones similares a las abordadas en la sentencia. Tales pronunciamientos, empero, no despejan por completo las complejas cuestiones que aquí se plantean o, dada su lejanía en el tiempo y la relevancia actual de la fiscalidad internacional, necesitan un reforzamiento o una matización para que el efecto útil del recurso de casación se desarrolle en su integridad".

2. La Sala de instancia, por auto de 3 de febrero de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido don Bernardo Cobo Martínez de Murguía, en representación de don Artemio, como parte recurrente, y el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.**

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 20 de julio de 2022, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

"[...] **2.1.** Determinar si un órgano judicial o administrativo puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio.

**2.2** Aclarar si, a los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, es posible rechazar el contenido de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI, o la validez del referido certificado debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido CDI.

**2.3.** Dilucidar si es posible que un Estado firmante de un CDI, de forma unilateral, pueda enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido CDI para estos casos. Concretamente, si en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares y, más específicamente, si la "regla de desempate" prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el "centro de intereses vitales" es equiparable al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) LIRPF.

**2.4.** Determinar si la expresión "núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que basta, para que se entienda cumplido tal criterio, con que el interesado sea titular de un patrimonio inmobiliario o mobiliario en nuestro país, del que no proceden ingresos. Concretamente, si esa única circunstancia es suficiente, por sí sola, para enervar la eficacia de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un CDI, cuando dicho certificado se extiende "a los efectos de dicho CDI".

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

**3.1.** El artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.

**3.2.** Los artículos 94 y 96 de la Constitución española.

**3.3.** El artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. El procurador don Bernardo Cobo Martínez de Murguía, en la representación ya acreditada de don Artemio, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 11 de octubre de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega, en relación con la primera cuestión de interés casacional, que la Administración y los Tribunales nacionales están vinculados por los certificados de residencia fiscal en el sentido de un convenio, cuando estos constan expedidos por las autoridades fiscales competentes de otro Estado. Este es el caso de los certificados

de residencia fiscal en EEUU que fueron aportados por el recurrente y que han sido valorados por la AN en la sentencia recurrida. Afirmar que "la valoración que el referido tribunal efectuó de dichos certificados implicó (i) su calificación como mero indicio de residencia y (ii) su absoluta banalización, al presumir -apodóticamente- que este tipo de documentos se expiden a "todo nacional estadounidense por el mero hecho de serlo" (FJ Quinto, páginas 12 y 13)".

Considera que "aunque en un plano teórico, la Sala admitió la prevalencia de los certificados de residencia fiscal en el sentido del CDI para acreditar la residencia fiscal en un determinado Estado, en la práctica, les niega tal carácter bajo el argumento de que dichos certificados son expedidos a los nacionales de EEUU por el mero hecho de serlo" y añade que la Sala de instancia "niega la validez misma de dichos certificados al no admitir siquiera la existencia de un conflicto de residencia entre España y EEUU".

Afirmar la parte recurrente que los órganos administrativos o judiciales nacionales "no tienen potestad para enjuiciar las circunstancias en las que se expide un certificado de residencia por parte de otro Estado; ni mucho menos para entrar a valorar si un determinado contribuyente las cumple o no. Pertenece esta facultad al ámbito exclusivo del otro Estado, que es quien expide el documento en aplicación de su normativa interna y con base en sus propios criterios, los cuales, por mucho conocimiento que crea tener de ellos la Admon. o los órganos judiciales españoles, quedan fuera de su alcance", pues una conclusión como la sostenida por la Sala contravendría frontalmente el artículo 96 CE y, en el caso concreto de EEUU, los artículos 1.1, 1.2 y 4.1 CDI.

Concluye en este punto que "un órgano judicial o administrativo español no puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio", debiendo esta Sala fijar doctrina en este sentido.

En segundo término, sostiene que el contenido de los certificados de residencia debe vincular a la Administración y Tribunales a efectos de considerar la existencia de conflictos de residencia.

A juicio de la recurrente, la Audiencia Nacional cuestionó de facto la validez del contenido mismo de dichos certificados, por cuanto no consideró que existiera un conflicto de residencia entre España y EEUU que hubiera debido dirimirse mediante la aplicación de los criterios previstos en el artículo 4.2 del CDI. La Sala de instancia considera que no hay conflicto porque no resulta de aplicación el Convenio al entender que los indicios tenidos en cuenta por la Admon. han desplazado por completo el contenido del certificado de residencia.

Afirmar que "[s]i la AN hubiera tenido en cuenta los certificados de residencia, necesariamente debería haber dado por acreditada la existencia de un conflicto en cuanto a la residencia fiscal del contribuyente entre España y los EEUU, países signatarios vinculados recíprocamente por el CDI. Y si ello es así, ineluctablemente debería haber decidido que resultaban de aplicación las disposiciones que establece el CDI al objeto de dirimir cuál de los dos Estados tiene potestad para gravar la renta obtenida por el contribuyente". El texto del CDI no permite que un Estado rechace unilateralmente la existencia de un conflicto de residencia por la valoración subjetiva de un documento oficial.

Concluye en este punto que "[...] ante la existencia de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI, su validez debe ser presumida a efectos de considerar la existencia de un conflicto de residencia".

En tercer lugar, sostiene que los conflictos de residencia entre Estados firmantes de un CDI deben resolverse mediante la aplicación de los preceptos de dicho CDI: los criterios de desempate. Y en este sentido, deberá esta Sala dilucidar "si, en presencia de un conflicto de residencia y resultando forzoso acudir a las normas previstas para su solución en el propio Convenio, este ha de interpretarse de forma autónoma y separada de las normas internas, incluso cuando contemplen conceptos similares a los previstos en la legislación del país correspondiente. Más específicamente, si la "regla de desempate" prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el "centro de intereses vitales", es equiparable al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) LIRPF".

Afirmar que los únicos intereses del recurrente en España son meramente patrimoniales, como titular de determinados bienes muebles e inmuebles. Siguiendo una interpretación autónoma de los conceptos del CDI, debe atenderse a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE ("MOCDE"), que considera que el centro de intereses vitales es el lugar donde se manifiestan las relaciones familiares y sociales de la persona, sus ocupaciones y actividades políticas, la localización de sus negocios, la obtención de sus rentas, etc.

Concluye que "la AN no solo ignoró la existencia de un conflicto, sino que al enunciarlo preliminarmente no aplicó debidamente el artículo 4.2 del CDI, cuyas reglas localizarían la residencia del recurrente en el estado del que es nacional".

En último término, considera que la interpretación interna del concepto de centro de intereses económicos, en cualquier caso, no debe basarse exclusivamente en la tenencia de un patrimonio.

Termina solicitando de la Sala:

"[...] dicte en su día sentencia por la que, estimando el indicado recurso, CASE Y ANULE la expresada sentencia y, en su virtud, estime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la RTEAC de 2 de noviembre de 2017, desestimatoria de la REA deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Las Palmas, de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, por el concepto IRPF de los ejercicios 2008/2009/2010, del que resultó una deuda tributaria de 3.615.106,43 euros, anulando las expresadas resoluciones por su disconformidad a Derecho, y anulando, asimismo, cualquier actuación administrativa recaudadora relacionada".

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito fechado el 28 de noviembre de 2022, en el que aduce que las dos primeras cuestiones de interés casacional "se reconducen a la cuestión del valor probatorio del *"certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio"*. Lo que pretende el recurrente es que ese documento sea tenido por un documento que hace prueba plena del hecho que documenta -la residencia fiscal del recurrente en EEUU-, de modo que la autoridad española (la administración tributaria, los tribunales de justicia) está obligada a tener por cierto el hecho de tal residencia fiscal". Recuerda que la sentencia impugnada no ha *"prescindido"* de los certificados aportados, sino que los ha valorado.

En relación con la tercera cuestión de interés casacional considera que, en realidad, se divide en dos cuestiones: la primera tiene respuesta obvia, pues en caso de que un Estado firmante de un convenio de doble imposición aprecie que una persona física tiene residencia fiscal en los dos Estados contratantes, "es claro" que no puede prescindir de aplicar aquel convenio para "desempatar", siendo también obvio que para aplicarlo es presupuesto necesario que se aprecie la duplicidad de residencias fiscales. La segunda es si la cláusula del art. 4.2, a) del CDI es igual, análoga o coincidente con la del art. 9.1, b) de la LIRPF, alegando que el "interés de esta cuestión puede ser apreciado en abstracto, pero en el presente caso la Sentencia no se basa en la idea de que lo uno y lo otro significan lo mismo sino que, en caso de que hubieran de apreciarse residencias fiscales en España y en EEUU, de la prueba practicada resulta que es en España donde el recurrente mantiene *"relaciones personales y económicas más estrechas"*.

Insiste en que las conclusiones de la sentencia se basan en la apreciación de los hechos que hace la Sala de instancia a partir de la valoración de las pruebas aportadas o practicadas, pues "es así como concluye que, contrastando el material probatorio, (i) el recurrente tiene residencia fiscal en España, (ii) no cabe tener por probada la residencia fiscal en EEUU y (iii) mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas en España".

En relación a la cuarta cuestión que, puesta en relación con el caso, considera la primera, versa sobre la residencia fiscal en España cuya formulación sugiere que la conclusión que la sentencia alcanza se basa únicamente en que *"el interesado sea titular de un patrimonio inmobiliario o mobiliario en nuestro país, del que no proceden ingresos"*, por lo que si bien podría tener interés en abstracto, no lo tiene con referencia al caso pues la conclusión sobre la residencia fiscal en España se basa "en eso y en muchos otros hechos, contundentemente probados".

Respecto de los certificados de residencia fiscal en EEUU aportados, afirma que carecen de los requisitos precisos para ser considerados documentos públicos extranjeros, por lo que su admisión solo pudo hacerse a título de documentos privados, sin valor de "prueba plena", lo que determina que fueran valorados en conjunto con las demás pruebas, con el resultado que la sentencia expresa y que no puede ser combatido en casación.

Considera que si se advierte que existe un "conflicto de residencia" habrá que acudir a las reglas de "desempate", pero si, como sucede en este caso, la sentencia no considera que se ha probado la residencia fiscal en EEUU, entonces el CDI no viene en aplicación. La sentencia considera que es en España donde el recurrente mantiene "relaciones personales y económicas más estrechas" conforme a la valoración de las pruebas disponibles.

Afirma que la Sala de instancia apreció en conjunto las pruebas y concluyó que es en España donde el recurrente mantiene relaciones personales y económicas más estrechas, siendo así que esta conclusión se refiere a unos hechos y no puede revisarse en casación. No obstante, afirma que hay también algunos hechos relativos a las relaciones personales del recurrente.



Termina solicitando la confirmación de la sentencia recurrida por ser ajustada a derecho y la desestimación del recurso interpuesto.

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 30 de noviembre de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al considerar la Sala que no era necesaria la celebración de vista pública.

Interpuesto por la parte recurrente recurso de reposición contra el particular de la providencia que deniega la celebración de vista pública y, una vez tramitado el recurso, la Sala dictó auto en fecha 14 de febrero de 2023 por el que dispuso la revocación de la providencia de 30 de noviembre de 2022 en el particular impugnado " *acordándose en su lugar que el recurso sea resuelto con celebración de vista pública, que tendrá lugar cuando corresponda conforme a la programación de la Sección*".

Asimismo, por providencia de 17 de marzo de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la celebración de la vista pública el día 6 de junio de 2023, fecha en la que efectivamente tuvo lugar. Terminada la celebración de la vista se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Cuarta de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por don Artemio, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a las cuestiones que formula el auto de admisión, que consisten, según se afirma, en:

(i) Determinar si un órgano judicial o administrativo puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio.

(ii) Aclarar si, a los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, es posible rechazar el contenido de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI, o la validez del referido certificado debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido CDI.

(iii) Dilucidar si es posible que un Estado firmante de un CDI, de forma unilateral, pueda enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido CDI para estos casos. Concretamente, si en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares y, más específicamente, si la "regla de desempate" prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el "centro de intereses vitales" es equiparable al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) LIRPF.

(iv) Determinar si la expresión "núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que basta, para que se entienda cumplido tal criterio, con que el interesado sea titular de un patrimonio inmobiliario o mobiliario en nuestro país, del que no proceden ingresos. Concretamente, si esa única circunstancia es suficiente, por sí sola, para enervar la eficacia de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un CDI, cuando dicho certificado se extiende "a los efectos de dicho CDI".

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

##### **2.1. Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.**

El 26 de octubre 2012 se iniciaron actuaciones inspectoras con el contribuyente don Artemio con la siguiente extensión y alcance:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], periodos 2008, 2009 y 2010, alcance general.
- Impuesto sobre la Renta No Residentes ["IRNR"], periodos 2008, 2009 y 2010, alcance general.
- Impuesto sobre el Patrimonio ["IP"], periodos 2008, 2009 y 2010, alcance general.

##### **2.2. Incoación acta de disconformidad.**

El 7 de noviembre de 2013 se formalizó el acta de disconformidad, A02 NUM001, por el IRPF de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, con una propuesta de liquidación de 3.071.745,45 euros, así como informe ampliatorio, siendo ambos notificados en ese mismo día.

En el curso de las actuaciones inspectoras se pusieron de manifiesto los siguientes hechos:

-Don Artemio está soltero sin hijos, según manifestó el representante en diligencia nº 1.1.

-Don Artemio tiene doble nacionalidad marroquí-estadounidense. Se solicitó en diligencia nº 4 fotocopia del pasaporte de Estados Unidos, así como original y fotocopia del pasaporte de Marruecos. En relación al pasaporte marroquí, sólo aportó copia de la primera página, figura expedido el 26/12/2012 y manifestó que "no constan viajes en el mismo dado que acaba de renovarlo".

-Don Artemio es asesor financiero del GRUPO VICKERS, fondo internacional de inversión en Estados Unidos y Europa que está domiciliado en el paraíso fiscal Islas Caimán, y que figura como ordenante de abonos periódicos en la cuenta del obligado con número 2052-8044-43-3310103305, todos bajo el concepto "LIQUIDACIONES OA VICKERS FINANCIAL GROUP" por importe global anual de 311.326,15 euros en 2008, 341.185,53 euros en 2009 y 329.581,44 euros en 2010 (con detalle en las páginas 58 y 59 del acta).

-Don Artemio permaneció 56, 63 y 91 días, respectivamente, en España en los tres ejercicios, 12, 3 y 7 días en Marruecos.

-Don Artemio está empadronado en el domicilio en AVENIDA000 NUM003 desde el día 20 de mayo de 2002, según contestación de 9 de mayo de 2013 del Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana al requerimiento de información emitido al efecto.

-El obligado tributario aportó en diligencia nº 4 un certificado de residencia fiscal en Marruecos, añadido a mano "en los ejercicios 2008 a 2011", fechado el 27 de diciembre de 2012 (una vez iniciada la inspección), que no figura expedido por las Autoridades Fiscales marroquíes sino por el "Ministère des Finances et de la Privatization". En diligencia nº 8 aportó otro certificado de fecha 31 de mayo de 2013, expedido por el mismo Ministerio, en el que se lee que el obligado "es residente fiscal en Marruecos en los ejercicios 2008 a 2012". A efectos del funcionario que lo expide, está firmado por "Vicenta" a solicitud del obligado tributario, y está sellado con la inscripción: "Le chef de la subdivision des particuliers. Hay mohammandi, Guéliz-Targa. Signé: Victorio".

-Don Artemio es propietario de cuatro viviendas en España y una en Marruecos (y la alquilada en Francia). Las viviendas sitas en España tienen un valor catastral acumulado que en 2009 y 2010 se aproxima al millón de euros.

-Existen facturas de consumo considerable durante todo el año en las viviendas de su propiedad en España, sin haber acreditado este hecho en Marruecos.

-Don Artemio es propietario de seis vehículos en España que cuentan con matrículas históricas, de alto valor económico. Además, ha adquirido vehículos sucesivamente en España, en particular dos en los ejercicios comprobados: Porsche Cayenne, adquirido en marzo 2008, y Hyundai H1 adquirido en agosto 2009.

-Don Artemio es titular único de entre tres y cinco cuentas bancarias en España y una en Marruecos. Sólo tomando en consideración la cuenta en España que refleja movimientos más significativos, el total de transferencias e ingresos recibidos en los tres ejercicios comprobados roza los cuatro millones y medio de euros (632.841,53 euros en 2008; 2.983.831,23 euros en 2009 y 862.424,66 euros en 2010).

-Don Artemio indica reiteradamente domicilios de contacto y notificaciones en Gran Canaria en sus relaciones con terceros (Securitas Direct, Mutua de Seguros Pelayo, Parking y Marquesinas, Caja Insular de Canarias, Caixa, American Express Card y Spanair-Plus American Express).

-Las transferencias periódicas que recibe del GRUPO VICKERS, para el que presta servicios profesionales, son recibidas en una cuenta abierta en la Caja Insular de Canarias, por un importe mensual aproximado de 25.000 euros.

### **2.3. Trámite de alegaciones.**

El obligado presentó escrito de alegaciones el 3 de diciembre 2013 cuyos puntos de oposición a la propuesta se resumen en que don Artemio no es residente fiscal en España en los años 2008 a 2010 por los siguientes motivos:

-Su centro de intereses vitales radica en el Reino de Marruecos, aportando documentación diversa extraída de internet y de periódicos respecto de la residencia habitual en ese país de su entorno familiar cercano.

-Su centro de intereses económicos radica en Estados Unidos, aportando las declaraciones de la renta 2008, 2009 y 2010 (Form 1040 US Individual Income Tax Return), el pasaporte estadounidense, copias de tarjetas VISA de cuentas en bancos americanos y de su carnet de conducir americano.

- Las rentas que percibe son de fuente extranjera procedentes del GRUPO VICKERS, entidad holding situada en Singapur y que tiene una oficina en Shanghai (China), según se puede observar en su página web. Además, aporta copia de las tarjetas VISA de sus cuentas en bancos de Singapur.

#### 2.4. Acuerdo de liquidación.

El 17 de marzo de 2014, la Dependencia Regional de Inspección de Las Palmas, de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, dictó acuerdo de liquidación, A23 NUM001, complementado por informe ampliatorio, y acuerdo de rectificación A23 NUM001, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, del que resultó una deuda tributaria a ingresar de 3.615.106,43 euros.

La Inspección consideró que el obligado tributario era residente fiscal en España en los años objeto de comprobación, en aplicación del criterio previsto en la letra b) del artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al entender probado que radica en España, en concreto en las Islas Canarias, el núcleo principal de los intereses económicos del contribuyente, por lo que, en consecuencia, debería tributar en España por la totalidad de su renta mundial en los años objeto de regularización.

En la resolución se indicaba que:

"[...] para acreditar la residencia fiscal de esta persona en Marruecos debía haber presentado un certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal y no del "Ministère des Finances et de la Privatitation". Además, debiera constar su permanencia y obligaciones fiscales, siendo que en el primero sólo figura escrito a mano que la residencia se refería a 2008-2011, y en ninguno se recoge la figura impositiva y el gravamen de todas las rentas obtenidas".

El acuerdo añadía que:

"[...] Así, según manifestaciones del representante en diligencia nº 2, el obligado había presentado declaraciones del impuesto personal en Marruecos en 2008, 2009 y 2010, indicando que "están pendientes de aportar". Habiéndose requerido con asiduidad por la Inspección, manifestó en diligencia nº 10 que el contribuyente es no residente y por ese motivo "no tiene por qué aportar dichas declaraciones", limitándose a entregar un documento en idioma francés encabezado como "Etat de Paiements", en el que, según traducción aportada en diligencia nº 11, se recogerían "los pagos por cotizaciones a la Tesorería General del Reino de Marruecos durante los años 2009 a 2013". Nótese que en ese documento no aparecen los pagos efectuados a la Tesorería marroquí durante el 2008, y en segundo lugar, y más importante, no se trata de las declaraciones de la renta, sino de supuestas cotizaciones a la Seguridad Social (decimos supuestas porque han de venir referidas a una dedicación profesional no acreditada, a pesar de ser requerido para ello)."

El acuerdo concluía indicando respecto a la residencia fiscal en Estado Unidos esgrimida por primera vez en el trámite de alegaciones que:

"[...] Respecto de las pretendidas "declaraciones de la renta", cabe señalar que se trata de meras fotocopias sin validación oficial. Además, consignó ingresos nulos según las casillas 7 a 22 del apartado "income" con consiguiente inexistencia de cuota a ingresar en ese país. De nuevo nos encontramos, pues, que esta persona no ha pagado impuestos en Estados Unidos.

También entrega fotocopia del pasaporte estadounidense con numerosos sellos por viajes a Asia. Esta circunstancia ya fue comentada anteriormente, y es que los viajes se deben a la actividad profesional y no es extraño que se desplace a Asia (sin que en el curso de las actuaciones se haya podido verificar el número de viajes que efectuó desde Marruecos ya que no entregó las fotocopias de todas sus hojas del pasaporte de Marruecos). Lo importante en este punto es que las retribuciones por su trabajo se cobran en España y no en EE.UU.

Igualmente aporta la fotocopia de sus tarjetas VISA -no de extractos de movimientos- y fotocopia del carnet de conducir en aquel país (anverso y reverso), sin que nada pruebe esta documentación.

Cabe concluir que, a pesar de manifestar y alegar que era residente fiscal al menos en dos países simultáneamente, quedando sujeto por renta mundial en ambos casos (lo que tampoco se acierta a comprender), la realidad es que no hay constancia de su residencia fiscal ni de la tributación de sus elevadas rentas en Marruecos o EE.UU, motivo por el que se acuerda DESESTIMAR las alegaciones y CONFIRMAR el criterio propuesto por el instructor del procedimiento".



Dicho acuerdo se notificó el 21 de marzo de 2014.

### **2.5. Interposición de reclamación económico-administrativa.**

Contra el acuerdo de liquidación, don Artemio interpuso el 23 de abril de 2014 reclamación económico-administrativa núm. NUM000 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En dicha reclamación expuso que no era residente fiscal en España, al no concurrir sobre el mismo ninguno de los requisitos previstos en el artículo 9 LIRPF determinantes de la residencia fiscal en España. En concreto, afirmaba que no radica en territorio español el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, no habiendo demostrado la Inspección que el obligado obtuviera rentas o realizara ninguna gestión o administración de ningún tipo de negocio o interés económico en España, sin que los inmuebles de los que es titular en territorio español puedan considerarse inversiones, puesto que están destinados a ser disfrutados en su tiempo de ocio por él mismo y su entorno familiar.

Alegó, asimismo, que, en caso de aplicarse la cláusula de desempate prevista en el Convenio de doble imposición suscrito entre España y Marruecos, debería ser considerado residente fiscal en Marruecos, al ser nacional de dicho país, siendo aplicable igualmente dicho razonamiento con Estados Unidos de América (USA), al tener nacionalidad estadounidense.

### **2.6. Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.**

El 2 de noviembre de 2017, el Tribunal Económico-administrativo Central dictó resolución por la que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000.

### **2.7. Interposición del recurso contencioso-administrativo.**

Don Artemio interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 3/2018 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho sexto con el siguiente tenor literal:

"Tampoco acredita el actor que tuviere efectivamente su centro de intereses económicos en Estados Unidos, pues amén de constituir una pretensión a todas luces incongruente con la afirmación de ser residente fiscal en Marruecos, como antes señalábamos, no ha acreditado que tuviere en aquél más intereses económicos que en España.

El propio recurrente reconoce en su demanda que el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos sólo tiene sentido como el lugar desde el cual se desarrolla, dirige o gestiona una actividad económica determinada, pues bien, siendo esto cierto, su oposición al acuerdo de liquidación y resolución del TEAC se ha centrado en negar que el centro de su actividad económica se halla en España, pero no ha probado en modo alguno que éste se hallare en Estados Unidos, únicamente ha justificado ser propietario de bienes, vehículos en otros países, así como su participación en distintas entidades que han realizado actividades e inversiones en el extranjero. Así, en la demanda manifiesta el \*\* que desarrolla funciones de dirección y gestión financiera, como vicepresidente ejecutivo del GRUPO VICKERS, que tenía a su disposición una secretaria en Singapur, y oficinas en Singapur y Shanghai, contando además, con viviendas habituales en Nueva York, Singapur y París.

Aporta el actor documentación -carente de traducción mediante intérprete jurado- relativa a su participación en diversas entidades mercantiles, si bien no acredita con ello que la fuente de renta fuera obtenida en Estados Unidos, y que por ellos hubiera tributado en dicho país. Concretamente, obra en el expediente administrativo la remisión de transferencias a España que el recurrente recibe del GRUPO VICKERS, no figurando dato alguno relativo al lugar de obtención de tales ingresos. A mayor abundamiento, avala que hubieran sido obtenidos en España, la manifestación actora relativa a que las cantidades imputadas por la Inspección como retribución por el desempeño del trabajo, constituyen gastos que derivan del desempeño de la actividad profesional del propio recurrente como vicepresidente ejecutivo del GRUPO VICKERS en la captación y gestión de fondos que realiza en territorio nacional.

Además, procede significar que, a efectos de acreditar una determinada residencia fiscal, no basta con aportar copia del contrato de alquiler de un piso en Nueva York, o de otros arrendamientos, pues a los efectos que nos ocupan, lo relevante sería que constituyera la residencia del obligado durante plazos prolongados de tiempo, lo que permitiría atribuirle un carácter de permanencia.

Por tanto, ante la ausencia de más datos sobre los bienes y rentas del recurrente en Estados Unidos -carga probatoria que recae en el propio interesado en hacer valer su pretensión de residencia fiscal, no siendo

dable trasladarla a la Administración a través de un procedimiento de solicitud de datos a la autoridad competente estadounidense, como se dice en la demanda-, resulta la prueba aportada por el recurrente mayoritariamente irrelevante a los efectos pretendidos, pues dicha parte se ha limitado a alegar y acreditar través de la documentación aportada la localización de su actividad económica fuera del territorio nacional, pero no concretamente en Estados Unidos. Y frente a ella, se alza la prueba indiciaria sustanciada por la Administración, que ha puesto de manifiesto un conjunto de inversiones inmobiliarias, bienes, cobro de rentas, y derechos situados o que pueden ejercitarse en España, lo que lleva a esta Sala a concluir que en nuestro país se halla el núcleo principal de sus intereses económicos, por lo que, en definitiva, es España a la que cabe considerar como país de residencia y donde le corresponde tributar al recurrente.

Resta por señalar que, como consecuencia de cuanto hemos expuesto y razonado, no se hace necesario entrar a valorar la aplicación del Convenio de Doble Imposición de referencia, habida cuenta de que no existe conflicto de residencia que hubiere precisado acudir a las Reglas previstas en el art. 4.2 del Convenio.

La regla prevista en el párrafo a) de dicho precepto expresa: "Esta persona (la que resulte residente de ambos Estados contratantes) será considerada residente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado Contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas".

En todo caso, la solución ante una supuesta doble residencia, dadas las circunstancias concurrentes en el supuesto examinado, y en aplicación de aquélla, reconduciría la cuestión a la atribución de la residencia al lugar donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas el actor, esto es, al centro de sus intereses vitales, que, conforme hemos expuesto con anterioridad, se halla en España.

Este Convenio, en su apartado primero prevé: "1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

El Convenio deja pues a la legislación interna de cada Estado la determinación de la residencia habitual en el territorio de cada uno de ellos. Por tanto, aunque la Administración fiscal estadounidense atribuya la condición de residente fiscal en Estados Unidos al recurrente, también por aplicación del art. 4.1 del Convenio de Doble Imposición, éste podría ser considerado igualmente residente en España de acuerdo con los criterios previstos en el art. 9.1.b) tantas veces citado.

No habría, por tanto, impedimento alguno para, conforme al inciso "cualquier otro criterio de naturaleza análoga", a que se hace mención en el art. 4.1 "in fine" del Convenio, considerar que en un nacional sujeto a la imposición de uno de los Estados contratantes, concurre la circunstancia de que radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o de sus intereses económicos a que se refiere el art. 9, para considerar que el sujeto pasivo del Impuesto tenía su residencia habitual en territorio español (en este sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 4 de julio de 2006 -rec. 3400/2001 -).

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

## **SEGUNDO. Preceptos concernidos en este recurso.**

1. Conforme al auto de admisión, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que bajo la rúbrica "*Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español*", 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 considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

2. También será preciso interpretar el artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, que en relación con la "Residencia" señala:

"1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en ese Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso mediante acuerdo amistoso.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea persona física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver la cuestión mediante acuerdo amistoso y determinar el modo de aplicación del Convenio a esa persona. Si las autoridades competentes no pudieran alcanzar un acuerdo, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados contratantes, excepto respecto de los pagos a que se refieren los apartados 1 a 4 del artículo 10 (dividendos), el artículo 11 (intereses) y el artículo 12 (cánones), efectuados por esa persona".

### **TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Certificados de residencia fiscal emitidos por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición.**

1. Ya se ha expuesto que el auto de admisión, dictado por la Sección Primera de esta Sala en fecha 20 de julio de 2022, identificó diferentes cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que han sido anteriormente referidas, si bien puede agruparse el estudio de las dos primeras toda vez que versan sobre el valor probatorio de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del referido Convenio.

Identificó, además, como normas que debían ser objeto de interpretación el artículo 9 de la LIRPF y el artículo 4 del CDI entre el Reino de España y los Estados Unidos de América.

2. La parte recurrente imputa a la sentencia recurrida en casación que el único motivo por el que no admite la prevalencia de los certificados de residencia fiscal en EEUU aportados, es un mero juicio de valor carente de fundamento jurídico, afirmando que un órgano judicial no puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio.

Se ha de partir, al resultar relevante a los efectos examinados, que el recurrente para acreditar su residencia fiscal en otro Estado, distinto de España, aportó en fase de inspección certificados de residencia fiscal emitidos por autoridades de Marruecos, y, posteriormente, en sede económico-administrativa y en vía jurisdiccional, certificados de residencia emitidos por las autoridades fiscales competentes de EEUU, expedidos a los efectos de la aplicación del Convenio firmado entre el Reino de España y los EEUU para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, relativos a los ejercicios referidos.

Pues bien, ciñéndonos a los certificados de residencia fiscal expedidos por las autoridades de EEUU, que son los únicos que se hacen valer en el recurso de casación, omitiendo cualquier referencia a los emitidos por

Marruecos, se comprueba que el recurrente aportó en sede económica administrativa y en vía jurisdiccional tres certificados de residencia fiscal, uno por cada ejercicio, emitidos por la autoridad competente de EEUU, Servicio de Impuestos Internos del Departamento del Tesoro, en los que expresamente consta que el hoy recurrente es residente a efectos del convenio de doble imposición suscrito con España, tal y como admite el TEAC en su resolución de 2 de noviembre de 2017 (FJ segundo, pág. 14). En los referidos certificados, como expone la parte recurrente, figura el siguiente detalle:

"(...) El contribuyente anteriormente mencionado es residente de los Estados Unidos de América a efectos de tributación.

(...) El contribuyente anteriormente mencionado es residente de los Estados Unidos de América dentro de lo que implica la Convención en materia de Impuesto sobre la Renta entre Estados Unidos y España".

Estos certificados fueron valorados por la Sala de instancia en la sentencia impugnada, en los siguientes términos:

"[...] En el supuesto sometido a análisis, el hecho de que el recurrente esté formalmente inscrito como residente fiscal en Estados Unidos, no constituye un medio de prueba prevalente sobre el resto de los que se han articulado por la Administración, máxime si tenemos en cuenta que dicho certificado de residencia es expedido a todo nacional estadounidense por el mero hecho de serlo. Aunque reconozcamos que tal certificado constituye un elemento indiciario a favor de la residencia fiscal en aquel país, resulta insuficiente para desvirtuar el conjunto de datos que pormenorizadamente ha reflejado la Inspección en el acta y acuerdo de liquidación señalados, como prueba indiciaria de que el actor posee su residencia fiscal en territorio nacional.

En otras palabras, esta Sala estima que el conjunto de las pruebas y elementos indiciarios descritos en el acta son de tal relevancia, que acreditan la conformidad de la valoración probatoria efectuada en la liquidación, y con ello, la residencia fiscal en España, sin que esta constatación se haya visto suficientemente desvirtuada por las pruebas y elementos indiciarios invocados por el recurrente [...]"

La valoración efectuada en la sentencia impugnada no puede ser compartida por esta Sala pues, con independencia de que el juicio de valor que realiza está ayuno de cualquier fundamentación, resulta determinante señalar que si el certificado de residencia fiscal está emitido por la autoridad competente del país y se hace constar de forma expresa, como resulta preceptivo, que se extiende a los efectos de un CDI, lo que concurre en el caso que se examina, dado que los certificados fueron emitidos por el Servicio de Impuestos Internos del Departamento del Tesoro de EEUU, especificando que el recurrente fue residente fiscal en EEUU en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 "dentro de lo que implica la Convención en materia de Impuesto sobre la Renta entre los Estados Unidos y España", la consecuencia que se extrae es que tales certificados deben reputarse hábiles para probar la residencia fiscal en EEUU a efectos de la aplicación del CDI entre España y Estados Unidos y, por tanto, hábiles para considerar que existe un conflicto de residencia entre España y EEUU.

Dicho de otra forma, al considerar la Inspección que el hoy recurrente era residente fiscal en España en los ejercicios comprobados, y la Administración de EEUU, Departamento del Tesoro, que asimismo era residente en dicho país, procedía aplicar el CDI España-EEUU, en concreto su artículo 4, a fin de determinar qué jurisdicción fiscal era la competente para gravar las rentas obtenidas por el contribuyente.

En efecto, la residencia fiscal no puede ser una noción que se determine de manera unilateral, sino una cuestión jurídica que ha de ser probada y acreditada. La condición de residente fiscal se tiene cuando se cumplen los requisitos que el ordenamiento jurídico ha fijado para otorgar esa calificación, lo que ha de quedar acreditado en el expediente mediante la aportación de una documentación específica, en este caso, mediante la aportación de un "certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio" (Orden EHA 3316/2010). No puede olvidarse que es la consideración de una persona como residente a efectos del Convenio la que habilita a que en ambos países la tributación se ajuste a las reglas de distribución de potestades de gravamen entre ambos Estados, a los límites de tributación, exenciones u otros beneficios derivados del mismo, lo que comporta que, para que proceda la aplicación del CDI, el contribuyente haya de aportar el certificado que acredite expresamente que tiene la condición de residente a efectos del Convenio en algunos de los Estados firmantes.

El hoy recurrente, como se ha expuesto, aportó en vía económico-administrativa y en la posterior vía jurisdiccional, tres certificados de residencia fiscal -uno por cada ejercicio comprobado- emitidos por la autoridad competente de EEUU, a efectos del Convenio suscrito entre ambos países.

Pues bien, ante dicha aportación, tal y como aduce la parte recurrente, los órganos administrativos o judiciales nacionales no eran competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se había expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado, ni, en consecuencia, podían prescindir del contenido de un certificado



de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio, pues ello implica contravenir lo dispuesto en el art. 96 CE y en los artículos 1.1, 1.2 y 4.1 del CDI, cuyo último precepto mencionado señala:

"La expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

3. Esta cuestión enlaza con la segunda cuestión de interés casacional, consistente en aclarar si, a los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, es posible rechazar el contenido de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI, o la validez del referido certificado debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido CDI.

Como hemos señalado, la Sala de instancia "cuestionó" la validez del contenido de los certificados de residencia fiscal aportados, por cuanto no consideró que existiera un conflicto de residencia entre España y EEUU que hubiera de dirimirse mediante la aplicación de los criterios previstos en el artículo 4.2 del CDI.

Buena prueba de ello es la declaración que se efectúa en el FJ sexto de la sentencia:

"Resta por señalar que, como consecuencia de cuanto hemos expuesto y razonado, no se hace necesario entrar a valorar la aplicación del Convenio de Doble Imposición de referencia, habida cuenta de que no existe conflicto de residencia que hubiere precisado acudir a las Reglas previstas en el art. 4.2 del CDI."

Considera la Sala de instancia que "[a]unque reconozcamos que tal certificado constituye un elemento indiciario a favor de la residencia fiscal en aquél país, resulta insuficiente para desvirtuar el conjunto de datos que pormenorizadamente ha reflejado la Inspección en el acta y acuerdo de liquidación señalados, como prueba indiciaria de que el actor posee su residencia fiscal en territorio nacional".

Por tanto, rechaza la existencia de un conflicto al entender que los indicios tenidos en cuenta por la Administración enervan el contenido de los certificados de residencia.

Nuevamente la posición de la Sala de instancia no es compartida por este Tribunal pues partiendo, como se ha expuesto, de que los certificados deben reputarse hábiles para probar la residencia fiscal en EEUU a efectos de la aplicación del CDI entre España y Estados Unidos, su aportación debería haber conducido necesariamente a tener por acreditada la existencia de un conflicto en la residencia fiscal.

En efecto, siguiendo la doctrina jurisprudencial establecida por esta Sala en su sentencia de 4 de julio de 2006 (rec. cas. 3400/2001), en el CDI entre España y EEUU, al igual que el analizado en dicha sentencia, el criterio determinante de la potestad tributaria entre los dos países firmantes, en lo que a las personas físicas se refiere, es el de la residencia. Ahora bien, el Convenio no impone un concepto de residencia habitual para considerar a una persona "residente de un Estado contratante", sino que deja a la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes la determinación de quién se considera "residente" sujeto a la imposición de cada uno de los Estados contratantes. Así, el apartado 1 del art. 4 del Convenio dispone que "1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en ese Estado".

Así, pues, la remisión a la legislación interna de cada Estado contratante puede conducir a que una persona pueda ser considerada residente en cada uno de los dos Estados contratantes, y por eso el Convenio entre España y EEUU establece en el apartado 2 del artículo 4 una serie de reglas para resolver los casos en que una persona física resulte residente de ambos Estados. En tales casos, se produce un conflicto en cuanto a la residencia fiscal del contribuyente entre España y EEUU, países firmantes del Convenio que resultan recíprocamente vinculados, que hace necesario acudir para resolver el conflicto suscitado a las reglas de "desempate" previstas en el artículo 4.2 del Convenio.

En relación con ello, no resulta relevante la cita que realiza el Abogado del Estado de la LEC en cuanto a la validez de prueba plena de los documentos públicos extranjeros que reúnan determinadas condiciones -art. 323-, pues lo que aquí se sostiene es que la aportación de certificados fiscales, como documentos oficiales que son, debería haber conducido necesariamente a tener por acreditada la existencia de un conflicto en la residencia fiscal a los efectos de la aplicación del CDI.

No se puede olvidar que los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal son tratados internacionales que regulan las relaciones fiscales entre



dos países, distribuyendo la potestad tributaria entre ellos, con el objeto de eliminar la doble imposición internacional, prevenir la evasión fiscal, garantizar la seguridad jurídica a los contribuyentes y a los Estados y asegurar una aplicación uniforme de la legislación fiscal en ambos.

Por tanto, no queda a voluntad de los Estados firmantes el acudir o no a las normas del Convenio, ni queda tampoco a criterio de los órganos administrativos ni judiciales el prescindir de la aplicación del Convenio para resolver la controversia, pues es el instrumento jurídico que ha sido suscrito por los dos Estados y que ha pasado a formar parte del ordenamiento jurídico interno ( art. 96 CE), ocupando un lugar preferente en el sistema de fuentes toda vez que prevalecen sobre las normas internas de los Estados firmantes.

En la medida en que la sentencia impugnada en casación "cuestionó" la validez del contenido de los certificados de residencia fiscal aportados, excediéndose en sus facultades de valoración y, como consecuencia de ello, no apreció la existencia de un conflicto en cuanto a la residencia fiscal del contribuyente entre España y EEUU, países firmantes del Convenio, cabe colegir que infringió el artículo 4.2 del CDI y la jurisprudencia de esta Sala, recogida en la sentencia de 4 de julio de 2006, cit, que consideró obligado aplicar las reglas de "desempate" de un CDI al aportarse por el interesado un certificado de residencia fiscal que permitía afirmar que el contribuyente tenía, a efectos del Convenio, doble residencia fiscal.

**4.** Partiendo de que los conflictos de residencia entre Estados firmantes de un Convenio de Doble Imposición deben resolverse mediante la aplicación de los criterios de "desempate" previstos en el Convenio, la siguiente cuestión que debe ser abordada es la relativa a la interpretación de tales criterios, en concreto, si la "regla de desempate" prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el "centro de intereses vitales" es equiparable al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) LIRPF.

Ya se ha expuesto que la sentencia impugnada descartó la existencia de un conflicto de residencia entre España y EEUU. No obstante, seguidamente, entró a analizar cuál habría sido la solución del mismo en el supuesto de haberse producido, señalando lo siguiente (pág. 15):

"En todo caso, la solución ante una supuesta doble residencia, dadas las circunstancias concurrentes en el supuesto examinado, y en aplicación de aquella, reconduciría la cuestión a la atribución de la residencia al lugar donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas el actor, esto es, al centro de sus intereses vitales que, conforme hemos expuesto con anterioridad, se halla en España".

Aduce la recurrente que, si bien la Sala de instancia se refirió a intereses personales y económicos, como elementos determinantes de la localización del centro de intereses vitales, sin embargo "es un hecho probado que los únicos intereses del recurrente en España son meramente patrimoniales, como titular de determinados bienes muebles e inmuebles en este país", reproduciendo los términos de la resolución del TEAC, de 2 de noviembre de 2017, en cuyo FJ segundo se declara:

"[...] En el presente caso, y ante la carencia de una unidad familiar próxima, en el sentido de cónyuge e hijos menores, que arrastrara una vinculación personal inmediata con el lugar que constituyese el "hogar" familiar, resulta difícil alcanzar una conclusión fundada acerca de los vínculos personales del interesado y cualquier afirmación al respecto no dejarían de ser suposiciones carentes de fundamento y, por ende, imbuídas de subjetividad. Lo que, sin embargo, aparece indubitado es que en España radica una gran magnitud de inversiones, lo que determina un importante patrimonio en este país".

Este Tribunal no alberga duda alguna de que el conflicto en la residencia fiscal debe resolverse aplicando las reglas previstas en el Convenio, en concreto en su artículo 4.2, que establece cuatro criterios sucesivos de "desempate" para la persona física que sea residente de ambos Estados contratantes: (i) lugar donde tenga una vivienda permanente a su disposición; (ii) en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales); (iii) desarrolle su vida habitualmente y (iv) sea nacional. En último término, si se dieran en ambos Estados las cuatro circunstancias citadas, o no se dieran en ninguna de ellas, tendría que acudirse a un procedimiento amistoso para la resolución del conflicto.

Tal y como recoge la resolución del TEAC, el concepto de *centro de intereses vitales* se define en el apartado 14 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, en los siguientes términos: " *Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, el apartado 2 da preferencia al Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, entendiéndose que es el centro de sus intereses vitales*".

Aclara el Comentario número 15 del referido artículo 4 del MOCDE, que en relación con el centro de intereses vitales se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc., circunstancias que deben ser examinadas en su conjunto.

Pues bien, este criterio, tal y como admite el Abogado del Estado, es más amplio que el "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" a que alude la legislación interna española, artículo 9.1.b) LIRPF, para determinar la residencia habitual en territorio español, dado que no solo atiende a las relaciones económicas sino también a las relaciones personales -"relaciones personales y económicas más estrechas"-, lo que comporta que la regla de "desempate" prevista en el artículo 4.2 del CDI consistente en el "centro de intereses vitales" no pueda ser interpretada a la luz de la legislación interna de uno de los Estados firmantes del Convenio, pues supondría una restricción de su concepto a las relaciones económicas del contribuyente, con exclusión de sus relaciones personales.

Conforme a cuanto antecede, habiéndose acreditado la existencia de un conflicto en la residencia fiscal del contribuyente entre España y EEUU, países firmantes del Convenio, que debe resolverse mediante la aplicación de los criterios de "desempate" previstos en el artículo 4.2 del CDI, la consecuencia que se extrae es que la Sala de instancia debió resolver el conflicto de residencia fiscal suscitado conforme a las reglas previstas en el citado precepto, cuestión valorativa que no puede ser analizada en el presente recurso de casación.

5. En último término, se nos plantea determinar si la expresión "núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que basta, para que se entienda cumplido tal criterio, con que el interesado sea titular de un patrimonio inmobiliario o mobiliario en nuestro país, del que no proceden ingresos y, concretamente, si esa única circunstancia es suficiente, por sí sola, para enervar la eficacia de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un CDI, cuando dicho certificado se extiende "a los efectos de dicho CDI".

Pues bien, dada las conclusiones alcanzadas en los apartados anteriores en relación con las tres primeras cuestiones de interés casacional, considera la Sala que no es necesario para resolver este asunto fijar doctrina sobre la última cuestión citada, máxime teniendo en cuenta que la interpretación del artículo 9.1.b) LIRPF debe hacerse atendiendo a los elementos probatorios existente en cada proceso, por lo que no puede establecerse una doctrina de alcance general.

#### **CUARTO. Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las cuestiones que se nos plantean en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dichas cuestiones, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente:

1. Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio.

2. A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.

3. Un Estado firmante de un Convenio de Doble Imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. De esta forma, en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares. Específicamente, la regla de "desempate" prevista en el artículo 4.2 del Convenio, consistente en el "centro de intereses vitales" es más amplia que el concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que no resulta equiparable.

#### **QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de don Artemio, pues el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario al que aquí hemos establecido.

No obstante, debe limitarse nuestro pronunciamiento a las cuestiones preguntadas, y ello en el buen entendimiento, para evitar quiebras en el derecho a la tutela judicial efectiva, que habiéndose acreditado la existencia de un conflicto en la residencia fiscal del contribuyente entre España y EEUU, países firmantes del Convenio de Doble Imposición, que debe resolverse mediante la aplicación de los criterios de "desempate"

previstos en el artículo 4.2 del Convenio, es la Sala de instancia la competente para resolver el conflicto de residencia fiscal suscitado conforme a las reglas previstas en el citado precepto, debiendo pronunciarse con plena libertad de razonamiento - salvo en lo relativo a la cuestión ya despejada- , lo que comporta que se acuerde la retroacción de las actuaciones, a la que faculta el art. 93.1 de la LJCA.

#### **SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y en cuanto a las causadas en la instancia, no ha lugar a hacer pronunciamiento alguno al acordarse la retroacción de actuaciones a la fase previa al dictado de sentencia en la que habrá de resolverse lo procedente.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia .

**Segundo.** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Bernardo Cobo Martínez de Murguía, en representación de don **Artemio** , contra la sentencia dictada el 10 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 3/2018, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Ordenar la retroacción de actuaciones del recurso núm. 3/2018 al momento anterior a dictar sentencia, debiendo la Sala de instancia, partiendo de la existencia de un conflicto en la residencia fiscal del contribuyente entre España y EEUU, países firmantes del Convenio de Doble Imposición, resolver el citado conflicto conforme a las reglas previstas en el artículo 4.2 del Convenio.

**Cuarto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.