



Roj: **STSJ AS 2987/2023 - ECLI:ES:TSJAS:2023:2987**

Id Cendoj: **33044330022023100681**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Oviedo**

Sección: **2**

Fecha: **20/12/2023**

Nº de Recurso: **197/2023**

Nº de Resolución: **1238/2023**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE RAMON CHAVES GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

Sala de lo Contencioso-administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA: 01238/2023

N.I.G: 33044 33 3 2023 0000193

RECURSO: P.O. nº 197/2023

RECURRENTE: Doña Casilda

PROCURADORA: Doña Eva Cortadi Pérez

LETRADO: Don Andrés Álvarez Iglesias

RECURRIDO: Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias

ABOGADO DEL ESTADO: Don Joaquín Francisco Viaño Díez

SENTENCIA

Ilmos. Señores Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez

Don Luis Alberto Gómez García

Don José Ramón Chaves García

Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a veinte de diciembre de dos mil veintitrés.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número **197/2023**, interpuesto por doña Casilda, representada por la procuradora doña Eva Cortadi Pérez y asistida por el letrado don Andrés Álvarez Iglesias, contra el Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias, representado y asistido por el Abogado del Estado don Joaquín Francisco Viaño Díez, en materia tributaria.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don José Ramón Chaves García.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO.- Por Auto de 10 de julio de 2023, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

CUARTO.- No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularsen sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

QUINTO.- Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 13 de diciembre pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- ACTUACIÓN RECURRIDA

Por la Procuradora doña Eva Cortadi Pérez, actuando en nombre y representación de doña Casilda, se interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 23 de diciembre de 2022, dictada en sede de las reclamaciones acumuladas números NUM000, NUM001, por la que se estiman parcialmente dichas reclamaciones interpuestas contra el Acuerdo dictado en fecha 10 de marzo de 2020 por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial de la AEAT en Asturias por el que se desestimaba el recurso de reposición que fue interpuesto frente a la liquidación definitiva practicada en relación al concepto IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR) y ejercicios 2015 y 2016, resultando una cantidad global a ingresar de 4.109,65 €. Consecuencia de dicha estimación, se anula la liquidación referida al ejercicio 2015.

Se hace preciso fijar, desde este momento, cual es la argumentación de la Resolución del TEARA que se impugna en los presentes autos, en tanto que el debate se va a concretar a la liquidación del ejercicio 2015, que no fue anulado, y en atención, en parte, a los propios motivos expuestos por el TEARA. Así, tras hacer referencia a los antecedentes del procedimiento de inspección, centra el debate en la determinación de la residencia de la Sra. Casilda en los años objeto de comprobación, bien en territorio español (como sostiene la Inspección), bien en Reino Unido (como defiende la reclamante), con la trascendental consecuencia que de aquella postura se derivaría pues, de confirmarse la residencia en España, la interesada quedaría sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (que fue por el que tributó). EL TEARA realiza una serie de consideraciones en atención a la distinción entre la tributación "por obligación personal", a la que están sujetos sus residentes fiscales, que somete a gravamen la totalidad de las rentas obtenidas en el ejercicio fiscal, cualquiera que sea el lugar de obtención o residencia del pagador (lo que doctrinalmente se ha venido a denominar como "renta mundial"), y la tributación "por obligación real", o territorial, a la que están sujetos las personas no residentes fiscalmente, únicamente por las rentas obtenidas en ese Estado; citando los criterios que se derivan de nuestra normativa interna (artículos 2 y 8 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; y artículo 5 del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

Tras ello analiza la condición de residente de la recurrente en España, y en el Reino Unido, partiendo de la dicción del art. 9 de la LIRPF, de la normativa de este último País, y del Convenio suscrito entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013. El TEARA, considera que el primer criterio previsto en el art. 9.1, apartado a), el referente a la residencia por más de 180 días en territorio español, no da un resultado cierto, puesto que los argumentos que exponía la aquí demandante traslucían ciertas "grietas" en cuanto a determinadas fechas, en las que parecía estar en uno y otro País, además de considerar que las facturas del teléfono móvil no son determinantes, al



ser giradas a nombre del esposo de doña Casilda . En todo caso, centra la cuestión en el segundo criterio del art. 9.1 de ese Texto Legal, recogido en el apartado b), y referente a que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, del sujeto pasivo. Y en este punto, pone de manifiesto los razonamientos de la inspección, que resultan abrumadores, dada la situación patrimonial de la interesada: " De un total de 26.948.113,70 euros en 2014, 38.166.287,29 en 2015 y 37.923.031,45 euros en 2016, se encuentran fuera de España 4.096.104,50 euros en 2014, 4.169.599,39 en 2015 y 3.722.057,74 euros en 2016. Pero de estos importes fuera del territorio español, los fondos gestionados por JPM Morgan Bank International Limited se encuentran en Bruselas". Concluye el TEARA: " Si examinamos los elementos de prueba que obran en el expediente, vemos que la Inspección ha reunido suficientes indicios que, valorados conjuntamente y, a juicio de este Tribunal, permiten afirmar que la interesada en los ejercicios objeto de comprobación tenía su centro de intereses económicos en España, lo que permite atraer a este país la residencia fiscal, en consonancia con el criterio previsto en el mencionado artículo 9.1.b) de la LIRPF ".

Ahora bien, dicho lo anterior, pasa a estudiar la posible residencia fiscal de la recurrente en el Reino Unido, y afirma: " De esta manera, una vez concluido que el sujeto pasivo ha tenido residencia habitual en España durante el periodo comprobado, se abre un nuevo debate, cual es discernir si, como declara, también ha tenido la consideración de residente en el Reino Unido (al menos en los ejercicios 2014 y 2015). Debe tenerse en cuenta que en principio, cada país certifica la existencia de residencia en su territorio, teniendo en cuenta los criterios señalados al efecto en su normativa interna, sin negar la residencia en otro país, esto es, sin hacer ningún pronunciamiento sobre la existencia o ausencia de los puntos de conexión con otro país. Por ello la afirmación de residencia en un territorio no impide que otra jurisdicción fiscal defienda sus propios criterios de residencia. En estos casos, los Convenios de Doble Imposición (CDI) contienen reglas para dirimir conflictos de doble pretensión de residencia fiscal".

Y dado que la actora tributo como "Residente en UK" en los ejercicios inspeccionados bajo la forma de tributación de "remittance basis" (renta remitida) que supone la tributación por la totalidad de las rentas obtenidas en el Reino Unido y por aquellas otras, obtenidas fuera del Reino Unido, que se opte por remesar o repatriar por el contribuyente al Reino Unido, en el propio ejercicio de su obtención o en uno posterior, acude al CDI, y en concreto a su art. 4.1. Frente a la interpretación de la Inspección, conforme a la cual determina la no aplicación del CDI, por estas sujeta la Sra. Casilda en el Reino Unido a imposición sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él; el TEARA sostiene la aplicación del CDI, y acogiendo los motivos expuestos en las reclamaciones, señala: " En este punto hemos de dar plenamente la razón a la recurrente pues, efectivamente, el TEAC se ha pronunciado reiteradamente en el sentido por ella pretendido; así, en la invocada resolución de fecha 11 de julio de 2017 (RG 00-06469-2013)...

Dicho criterio ha sido reiterado con posterioridad en resoluciones del mismo TEAC tales como la de fecha 29 de junio de 2020 (RG 00-00561-2019) o en la más reciente de 26 de abril de 2022 (RG 00-02726-2021).

Por lo tanto, en atención a lo expuesto, debe acogerse la alegación del recurrente y concluirse que, en contra de lo que interpretó la Inspección, el texto del artículo 4.1 del CDI suscrito con Reino Unido no impide considerar que, como expresamente se indica en el certificado emitido por la autoridades fiscales de ese Estado, la contribuyente fue residente fiscal allí durante los ejercicios fiscales 2014 y 2015, de acuerdo con la normativa tributaria interna de ese Estado, a "los efectos del Convenio".

A partir de aquí, el TEARA examina el debate desde la perspectiva de la doble residencia en los ejercicios 2014 y 2015, pues estos son los únicos respecto de los que la actora aporta certificado de residencia fiscal en el Reino Unido. Por ende, pasa a interpretar el apartado 2 del art. 4 del CDI. Para la Resolución impugnada, resulta suficiente el primer criterio de desempate, a saber: " a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)", dado que de las viviendas de las que dispone la recurrente de forma permanente, se concluye que solamente la ubicada en Londres cumple el requisito del precepto, de forma que: " el primer "criterio de desempate" resulta suficiente para solventar el dilema plantado, pues desde la perspectiva de la existencia de una "vivienda permanente a disposición de la interesada" cabe afirmar la residencia fiscal de la misma en Reino Unido en los ejercicios 2014 y 2015, lugar en el que Sí se disponía de una vivienda plenamente disponible y sin limitación alguna.

La confirmación de la residencia con arreglo al primero de los criterios, hace innecesario acudir a los restantes previstos en el artículo 4.2 del CDI".

De ello deriva la anulación de la liquidación practicada en lo que se refiere al aludido ejercicio 2015; no así del 2016 porque, expresamente: " respecto de dicho ejercicio la interesada no ha aportado un certificado de



residencia fiscal en Reino Unido, con lo que no se plantea el problema de doble residencia presente en los ejercicios 2014 y 2015".

SEGUNDO .- POSICIONES DE LAS PARTES

Concretados los términos del debate al ejercicio 2016, puesto que a pesar de lo que afirma el escrito de interposición, la Resolución del TEARA contiene una estimación parcial, y anula la liquidación del ejercicio 2015, como así se expone en el escrito de demanda, la actora sustenta como motivos de impugnación:

1º Acredita la residencia fiscal en el Reino Unido en 2016, a través del certificado correspondiente emitido por las autoridades fiscales del RU, que no se pudo aportar ante el TEARA por estar gestionando y en tramitación su obtención al momento de presentar la reclamación. Además, afirma que ya había aportado numerosa documentación (obrante en el expediente administrativo), y realizado por ello, un importante esfuerzo probatorio que no se valora ni analiza por el TEARA en su resolución y que acreditaba de manera fehaciente la residencia de la contribuyente en Reino Unido en 2016.

2º Por otro lado, insiste en que aportó suficientes elementos de prueba para acreditar que en el ejercicio 2016 tenía su residencia permanente en el Reino Unido, y que no permaneció en España más de 183 días, a los que se refiere el art. 9.1.a) de la LIRPF. Hace una serie de consideraciones sobre la interpretación de los documentos aportados, específicamente, las facturas de los teléfonos móviles, diferenciando el usado por su esposo y el utilizado por ella, distinción que resulta de documentos fiscales, tanto del reino Unido como de España; de la geolocalización de llamadas entre ambos números (resultando imposible que se comuniquen entre ellos en distintos países si estuvieran en posesión de la misma persona); y de la documentación bancaria tomada en cuenta por la inspección, dado que la fecha de la operación efectiva no coincide, necesariamente, con la fecha de efecto reflejada. Rebate las fechas que el TEARA considera contradictorias en su Resolución.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones articuladas en el escrito de demanda, y se remite a la motivación del TEARA, y señala que el certificado aportado no es suficiente, o, en todo caso, la vivienda de la CALLE000 nº NUM002 de Madrid, si estaba a su disposición en el ejercicio 2016, por lo que la norma de desempate del art. 4.2 del CDI debería ser la segunda, referente a las relaciones personales y económicas más estrechas, y estas, sostiene la Administración demandada, se sitúan en España en ese ejercicio analizado.

TERCERO .- NORMATIVA Y JURISPRUDENCIA APLICABLE

1. Para dar respuesta a las cuestiones suscitadas, debemos remitirnos a la regulación que contiene la LIRPF que en su art. 2 establece: " *Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*"; en el art. 8 regula: " 1. *Son contribuyentes por este impuesto:*

- a) *Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.*
- b) *Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.*

2. *No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes...";* mientras que el art. 9 señala: " 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. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte".

Por su parte, el art. 5 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, determina: " Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.
- c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38".

Así pues, lo primero que debe determinarse es la condición de residente de la actora con efectos fiscales, y su sometimiento al régimen fiscal de residente o de no residente, sin olvidar, con especial trascendencia, la aplicación del Convenio suscrito entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013, que en su art. 4 regula: " 1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo. La expresión «residente de un Estado contratante» incluye los planes de pensiones constituidos 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) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente 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 la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;
- c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente 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 de común acuerdo..."

En la aplicación de estas normas al supuesto que nos ocupa, surgen diversas cuestiones que deben resolverse, aun cuando tenemos que partir, necesariamente, del propio razonamiento de la Resolución del TEARA en cuanto a los efectos de la certificación de residencia, dado que no ha sido objeto de impugnación por la AEAT. Además, debe fijarse la posibilidad de que puede prescindirse por parte de la AEAT del conflicto de residencia al amparo del CDI, de forma unilateral, 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.

Pues bien, estas cuestiones, y alguna más, como el criterio del patrimonio en España como elementos para fijar la residencia al albur del art. 9.1.b), son analizados y resueltos por la reciente Sentencia de nuestro Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023 (recurso 915/2022) cuya doctrina, aun cuando referida al CDI entre España y los Estados Unidos de Norte América, resulta perfectamente aplicable. Razona el TS: " 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 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".

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, imbuidas 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 acudir 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".

En el Fundamento Cuarto sintetiza la doctrina casacional: "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*".

A la luz de esta doctrina jurisprudencial, es preciso hacer las siguientes consideraciones:

1º Aportado el certificado de residencia fiscal de la recurrente en el Reino Unido en 2016, debemos acogerlo como elementos probatorio determinante de la misma, lo que por otro lado, como decimos, sostuvo la Resolución del TEARA, sin que el hecho de no haberlo aportado en vía administrativa impida su eficacia en este procedimiento.

2º A la hora de determinar la residencia fiscal en España, el art. 9.1 de la LIRPF acude a dos criterios, siendo suficiente que se dé uno de ellos para establecer dicha residencia. Y si bien el primero, referente a la permanencia durante 183 días pueda ser controvertido, e incluso, aun acogiendo la meritoria y extensa exposición del escrito de demanda en tal sentido, como señala el TEARA, con remisión al Acuerdo de liquidación, en la aplicación del segundo criterio (9.1.b), los datos son abrumadores a la hora de considerar que la actora tiene en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, dada la situación patrimonial de la interesada: " *De un total de 26.948.113,70 euros en 2014, 38.166.287,29 en 2015 y 37.923.031,45 euros en 2016, se encuentran fuera de España 4.096.104,50 euros en 2014, 4.169.599,39 en 2015 y 3.722.057,74 euros en 2016. Pero de estos importes fuera del territorio español, los fondos gestionados por JPM Morgan Bank International Limited se encuentran en Bruselas*".

3º Siguiendo los propios argumentos de la Resolución del TEARA, que confirma la Sentencia del TS que se transcribe, se produce un conflicto de residencia, sin que pueda interpretarse unilateralmente el CDI, como hace la Inspección, excluyendo su aplicación, de forma que debe acudirse a las normas del art. 4.2 del mismo.

4º En este punto, no cabe acoger los fundamentos que se exponen en el escrito de contestación, en tanto en 2016 se puede extender la misma argumentación que contiene la Resolución del TEARA respecto de las viviendas que la actora tenía a su disposición en España, puesto que en nada se modifica la disponibilidad de la ubicada en Salinas; y respecto de la vivienda sita en la CALLE000 nº NUM002 de Madrid, se aporta una factura de trabajos, de junio de 2016, por lo que cabe concluir que en ese ejercicio se seguían realizando trabajos de reforma de la misma. Pero en todo caso, y aun cuando nos fuéramos al segundo criterio del CDI, siguiendo la doctrina del TS, debe darse especial relevancia y consideración al hecho de que el esposo y la sigas menores de la recurrente Vivían en Londres en ese curso, y no se escapa la presunción de convivencia del matrimonio que nace de la propia regulación de nuestro Código Civil, en su art. 66 cuando establece que los " *cónyuges están obligados a vivir juntos*", así como de las obligaciones de la patria Potestad del art. 154 del mismo C.C. Por ello, el centro de los intereses vitales de la actora en 2016, se encontraba en el Reino Unido.

Todo lo expuesto conduce a la estimación del recurso, y a la nulidad de la liquidación definitiva emitida en concepto de IRNR del ejercicio 2016.

CUARTO .- COSTAS

No obstante la estimación del recurso, dada la complejidad de la cuestión suscitada, y las dudas jurídicas razonables, en aplicación del art. 139 de la LJCA, no procede hacer expresa imposición en costas.

FALLO

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

Estimar el recurso interpuesto por la Procuradora doña Eva Cortadi Pérez, actuando en nombre y representación de doña Casilda, frente a la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de fecha 10 de marzo de 2020 por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial de la AEAT en Asturias por el que se desestimaba el recurso de reposición que fue interpuesto frente a la liquidación definitiva practicada en relación al concepto IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR) y ejercicios 2015 y 2016, resultando una cantidad global a ingresar de 4.109,65 €.

En virtud se declara la nulidad de dicha Resolución y del Acuerdo de liquidación en concepto del IRNR girada a la actora en el ejercicio 2016.



Ello sin imposición de costas.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ