



Roj: **STS 4220/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4220**

Id Cendoj: **28079130022024100258**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/07/2024**

Nº de Recurso: **2613/2023**

Nº de Resolución: **1393/2024**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Comunidad Valenciana, 31-01-2022,**  
**STSJ CV 252/2023,**  
**ATS 16884/2023,**  
**STS 4220/2024,**  
**AATS 11411/2024**

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.393/2024**

Fecha de sentencia: 22/07/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2613/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/06/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2613/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1393/2024**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.



D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de julio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2613/2023, interpuesto por la procuradora doña María Luisa López-Puigcerver Portillo en representación de don Ernesto, contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el 18 de enero de 2023, en el recurso núm. 379/2022 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del año 2014.

Han comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.**- *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 18 de enero de 2023, por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso núm. 379/2022, y confirmó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR) de 31 de enero de 2022, desestimatoria de la reclamación frente a liquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del año 2014.

### **SEGUNDO.**- *Hechos relevantes.*

- Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial de Valencia de la AEAT, sede de Valencia, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, de alcance general, mediante comunicación notificada al obligado tributario el 30 de octubre de 2018, referida al impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2014.

- Como resultado de las actuaciones, se extendió al recurrente un acta de disconformidad, modelo A02-NUM000, que fue confirmada mediante acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección, notificado al interesado el 7 de noviembre de 2019 resultando una deuda tributaria de 120.356,82 euros, incluidos los intereses de demora.

- Contra dicho acto se interpuso reclamación económico-administrativa el 5 de diciembre de 2019 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV) alegando incorrecta determinación de la residencia fiscal en el ejercicio comprobado. El TEARCV dictó resolución el 31 de enero de 2022 en la que desestimaba la reclamación, considerando probado por la inspección que el obligado tributario había tenido residencia disponible durante el ejercicio objeto de las actuaciones, tanto en España como en Reino Unido, por lo que, afirma, es necesario aplicar el siguiente criterio establecido en el artículo 4.2 del Convenio para determinar el país en el que mantuvo relaciones personales y económicas más estrechas, concluyendo que, en este caso, es España, ya que es donde se encuentra el centro de sus intereses económicos y más estrechas relaciones de carácter personal.

Disconforme con el sentido de la anterior resolución, el señor Ernesto interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el número 379/2022 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. La sentencia núm. 38/2023 de 18 de enero desestimó el recurso.

### **TERCERO.**- *La sentencia de instancia.*

Esta resolución, que constituye el objeto del presente recurso de casación, funda su decisión en que el recurrente había tenido, en el año 2014, su residencia efectiva en España, pues, aunque había alquilado una vivienda durante ocho meses en Inglaterra, era titular de otra en un municipio de Valencia de la que asumía los gastos de suministros y en la que quedaba acreditado vivía su pareja, así como, por lo que al núcleo de esta casación interesa, por lo explicado en el siguiente razonamiento:

"Así pues, concluimos que la residencia efectiva del recurrente en aquel año se dio en España por mor de lo establecido en el apartado a) del art. 9 de la Ley del Impuesto.

También resulta evidente que el núcleo principal de los intereses económicos del recurrente se desenvuelve en España. Ello por las razones apuntadas por la Administración a las cuales nos remitimos.

En fin, el recurrente no prueba que tuviera que tributar en el Reino Unido en un impuesto análogo al IRPF. De ahí que, desde la perspectiva finalista, poco coherente resulta la invocación de un convenio internacional que tiene por objeto evitar la doble imposición". (Fundamento de Derecho Quinto).

#### **CUARTO.- Tramitación del recurso de casación**

**1.- Preparación.** La representación procesal de don Ernesto, presentó escrito, el 17 de marzo de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, los artículos 1 y 4 del Convenio 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 respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013 (CDI) y los artículos 94 y 96 de la Constitución española (CE).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de marzo de 2023.

**2.- Admisión.** La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 13 de diciembre de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

*[...] 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, y si debe aplicar las normas específicas suscritas en el referido CDI para estos casos. Concretamente, determinar 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.*

**3.º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 9 de la Ley 35/2006, del IRPF; 1 y 4 del Convenio 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 respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013 (CDI); y 96 de la Constitución española, 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 LJCA".

Señala el auto de admisión que se han admitido a trámite otros asuntos cuya cuestión de interés casacional coincide sustancialmente con la indicada en el presente recurso, habiéndose dictado sentencia el 12 de junio de 2023, RCA 915/2022.

**3.- Interposición.** La procuradora doña María Luisa López-Puigcerver Portillo, en representación de don Ernesto interpuso recurso de casación mediante escrito de 14 de febrero de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional señalando que: "los pronunciamientos sobre la cuestión que plantea interés casacional objetivo, pudieran ser similares a los expuestos en la sentencia dictada por el Tribunal al que nos dirigimos de 12 de junio de 2023, nº. 778/2023, en los términos señalados en el apartado anterior.

En consecuencia, esta parte entiende, salvo mejor opinión, que la Sala de instancia debió acudir a las reglas de desempate recogidas en el artículo 4.2 CDI al haberse acreditado la residencia en Reino Unido a través de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes a efectos del Convenio. Así, una



vez aplicadas las reglas de desempate, se debió determinar la residencia fiscal de mi representado en Reino Unido para el ejercicio 2014, por tener una vivienda a su disposición únicamente en dicho Estado.

Es por ello que la Sala de instancia erró al aplicar directamente la normativa interna española en materia de IRPF, prescindiendo del contenido del certificado de residencia fiscal, lo que vulneró los artículos 1 y 4 CDI, 94 y 96 CE y 9 LIRPF".

**4.- Oposición al recurso interpuesto.** El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 2 de abril de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye que: "las cuestiones de interés casacional identificadas en el AA son transcripción prácticamente literal (sin ninguna diferencia relevante) a las que se plantearon y resolvieron por la STS 2023 [12 de junio de 2023, nº. 778/2023]. Creemos que la respuesta dada por ésta será confirmada por la que ahora se dicte, sin que tal doctrina conduzca a nada diferente de la desestimación del presente recurso, dadas las circunstancias del caso, y sin perjuicio de que la Excm. Sala precise en qué particulares la motivación de la Sentencia no se acomoda a su jurisprudencia (en particular, en lo relativo al valor del certificado de residencia).

Dadas esas circunstancias del caso y la formulación de las cuestiones, no creemos que haya lugar a fijar jurisprudencia respecto de la hipótesis de estar sujeto un residente en el Reino Unido a un peculiar régimen fiscal conforme al que solo ha de tributar por las rentas obtenidas y/o remesadas a ese Estado. Si la Excm. Sala cree que sí conviene matizar su doctrina para tal supuesto, nuestro entendimiento es el siguiente:

Un órgano judicial o administrativo, a fin de comprobar la residencia fiscal de un administrado, 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, porque ese certificado se presume válido; no obstante, tal presunción de validez cede si, dados los hechos probados o no controvertidos, se aprecia que la declaración de ese certificado constituye una vulneración de la norma que en el Convenio mismo regula qué debe entenderse a sus efectos por residencia fiscal. Conforme al art. 4.1 del CDI, una persona acogida en el Reino Unido al régimen de remesas que en los ejercicios relevantes, a pesar de obtener rentas fuera del Reino Unido, no ha remesado al Reino Unido renta alguna, no puede considerarse a los efectos del CDI residente fiscal en el Reino Unido, y esto incluso en el caso de aportar un certificado de residencia británico".

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 4 de abril de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 7 de mayo de 2024 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 11 de junio de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PRIMERO.** - *Objeto del presente recurso de casación*

Este recurso versa sobre el valor que ha de darse, en vía administrativa y judicial, a un certificado emitido por la autoridad fiscal de un país con el que España tiene suscrito un convenio de doble imposición y, asimismo, cual debe ser el proceder de los órganos encargados de la regularización de la situación tributaria del contribuyente si se aprecia la existencia de un conflicto de residencia .

### **SEGUNDO.** - *Alegaciones de las partes.*

Inicia sus alegaciones el Sr. Ernesto manifestando que los artículos 1 y 4 del CDI del Convenio 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, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013, establecen el procedimiento específico que debe seguirse por los Estados firmantes cuando existe un conflicto de residencia, es decir, cuando las autoridades de ambos países consideran al contribuyente residente fiscal en ambos Estados contratantes.

Razona que la sentencia recurrida obvia que el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de Reino Unido - *Her Majesty's Revenue and Customs*- lo es a los efectos del CDI, por lo que, en cualquier caso, se produciría un conflicto de residencia que debería resolverse de conformidad con las reglas de desempate previstas en el propio CDI, debiendo el tribunal de instancia, en atención a la prueba practicada, determinar en qué Estado se le consideraba residente.

Discrepa del planteamiento de la sentencia de instancia manifestando que disponía de una vivienda permanente a su disposición en Reino Unido, situada en Bournemouth y que había residido allí más de 183 días. Añade que no disponía de una vivienda permanente a su disposición en España en 2014.

Acude a los comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MCOCDE) en relación con la tenencia de una vivienda a disposición, extrayendo de ellos la conclusión de que la OCDE considera que para que una vivienda pueda ser considerada como tal a los efectos del *tie breaker rule* del artículo 4 del CDI, debe tener carácter permanente, de manera continuada, exceptuando de dicha definición a las viviendas que únicamente estén disponibles para estancias de corta duración como viajes de ocio.

Rebate la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia manifestando que en ningún caso tuvo a su disposición una vivienda permanente en España, insiste en que donde la tuvo fue en Reino Unido.

Según el recurrente, aplicando la regla de desempate o *tie breaker rule* del artículo 4 del CDI, el conflicto de doble residencia debe resolverse a favor de Reino Unido, en la medida en que es residente fiscal de dicho país durante el ejercicio 2014, según acredita el ya mentado certificado de residencia fiscal emitido a efectos del CDI.

Después denuncia la infracción de los artículos 94 y 96 de la Constitución Española. En la medida en que la sentencia impugnada en casación rechaza el contenido del certificado de residencia fiscal y aplica directamente nuestra normativa interna, está vulnerando el artículo 96 CE, al formar parte dicho CDI de nuestro ordenamiento jurídico y siendo su aplicación de carácter preferente respecto a las normas internas, tal como se desprende de la sentencia 778/2023 de 12 de junio (RCA 915/2022).

Acto seguido denuncia también la infracción del artículo 9.1 a) de la LIRPF, puesto que la sentencia recurrida pone en duda, sin ningún sustento probatorio, que residiera en Reino Unido 8 meses, contraviniendo directamente lo expuesto por las autoridades fiscales británicas en el certificado de residencia y el propio criterio de la Administración española que no ponía en duda la permanencia en Reino Unido durante más de 183 días.

Concluye señalando que la jurisprudencia que debe fijarse es coincidente con la señalada en su sentencia 778/2023, de 12 de junio (RCA 915/2022). Adicionalmente, y teniendo presente el auto de este Tribunal, de 10 de mayo de 2023, rec. 7744/2022, interesa que, además, también que se fije jurisprudencia, en los siguientes términos:

"Un órgano judicial o administrativo, a fin de comprobar la residencia fiscal de un administrado 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 por el hecho de que en ese país no tribute por sus rentas mundiales o por no haber acreditado que ha tributado por un impuesto análogo al IRPF español".

Las alegaciones de la abogacía del Estado principian poniendo de relieve que la tesis del recurrente en casación parece coincidir con la que sostuvo en la instancia con carácter subsidiario, tratando de sacar partido a los términos en que la sentencia recurrida motiva su decisión y, a partir de ahí, se interna en una amplia discusión sobre los hechos probados (discusión, advierte, inviable en casación, ex art. 87 bis. 1 de la LJCA). Observa que alega la infracción del artículo 9.1, a) de la LIRPF, pero no la del artículo 9.1, b) (que es esencial en la motivación administrativa, señala, en términos que la sentencia impugnada confirma expresamente). En ese sentido, apunta que "No nos cabe duda de que no tributó en el Reino Unido (sería incomprensible que no lo alegara si lo hubiera hecho), de donde resulta el hecho, relevante o no, de que por sus rentas de 2014 el recurrente no tributó en ningún Estado". Por último, llama la atención sobre que el recurrente no niega que radicara en España, en 2014, "el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos"; cuestión que en sus alegaciones deja al margen por completo.

Advierte que es necesario distinguir en la sentencia impugnada su decisión y su motivación, pareciéndole completamente acertada la primera (lo que debe conducir a la desestimación del recurso) e imperfecta la segunda, en cuanto que colisiona con la doctrina expresada en la sentencia de esa Sala de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022). La cuestión está resuelta por dicha sentencia, de modo que en este punto particular la razón asiste al recurrente. De hecho, la Administración reconoció esa validez y, por eso, aplicó el art. 4.2 del CDI. Observa que el recurrente el que expresa su conformidad, en el presente recurso, con el criterio administrativo, cuando afirma que " *se produciría un conflicto de residencia que debería resolverse de conformidad con las reglas de desempate previstas en el mismo CDI*".

Defiende que el acuerdo de liquidación se basó en que el recurrente residió en España en 2014 conforme a las normas del Derecho interno. La sentencia de instancia, al hacerse eco de lo que dice al respecto la resolución del TEAR, expresa el sólido fundamento fáctico de la aplicación al caso de esta disposición. Dice que el recurrente no lo discute: solo alega la infracción del art. 9.1, a). "Además, es claro que implícitamente





admite que la aplicación de la norma interna daba lugar a su residencia fiscal en España, pues su razonamiento se basa en la aplicación del art. 4.2 del CDI, que tiene como presupuesto la "doble residencia".

Señala que el recurrente, en su primera posición en el contencioso, sostuvo que no había doble residencia sino solo residencia en el Reino Unido; pero ahora en casación ha abandonado esa tesis y sostiene también la aplicación del repetido art. 4.2 del CDI.

Advierte que la letra a) del art. 4.2 del CDI no contiene un criterio sino dos: el primero, preferente, consiste en tener "una vivienda permanente a su disposición". Pero cuando niega el hecho de tener a su disposición una vivienda en España, el recurrente pugna con un hecho que la sentencia declara probado: "La Administración considera que la vivienda propiedad del recurrente y situada en España ha estado a su disposición durante el año 2014. Conclusión que esta Sala comparte dada la estrecha relación del recurrente y la persona que pretendidamente ocupaba la vivienda en calidad de inquilina".

Acto seguido afirma que esa es una cuestión de hecho excluida de la casación ( art. 87 bis.1 de la LJCA) que obliga a aplicar, como hizo la Administración, la segunda regla de la misma letra a): será residente " *del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)*". En esto, dice, no entra el recurrente. Fue éste el criterio que condujo en el acuerdo de liquidación a tener al recurrente por residente exclusivamente en España, en aplicación del CDI, y ello con sólida motivación, que la sentencia reproduce, tomándola de la resolución del TEAR.

Todo esto queda intacto en casación y conduce a considerar que la sentencia, en cuanto confirma la resolución que, a su vez, confirma el acuerdo de liquidación, es conforme a Derecho.

Por último, las alegaciones de la Abogacía del Estado se extienden, a mayor abundamiento, sobre la peculiaridad de régimen fiscal de remesas aplicable en el Reino Unido a ciertos residentes fiscales. Reconoce que "en alguna medida influyó en la Administración y en la Sentencia el hecho de que el recurrente, sostenedor a ultranza de su residencia fiscal en el Reino Unido, no probara en absoluto haber tributado en ese país por las rentas obtenidas en 2014, ni poco ni mucho. Y en el recurso de casación no sale al paso de este aspecto de la motivación (salvo para sostener su irrelevancia y la pendencia de cierto recurso de casación), cuando sería elemental que lo hiciera si realmente hubiera tributado. De modo que todo apunta a que, por las considerables rentas obtenidas en el juego del póquer, el recurrente no declaró ni tributó en absoluto, ni en España (donde sostuvo no ser residente) ni en el Reino Unido (donde obtuvo y enarbó el certificado de serlo)".

Afirma que la cuestión ha sido tratada en otros recursos desde la perspectiva del llamado régimen de "remesas". En el presente caso, no hay información ni conocimiento de que éste fuera el régimen aplicable al recurrente (si no lo era y, en efecto, no tributó en el Reino Unido, habría que suponer que incumplió las obligaciones tributarias que tendría en ese país de no ser residente fiscal en España). Afirma que en el escrito de interposición rechaza la argumentación que la sentencia incluye sobre la no prueba de que tuviera que tributar en el Reino Unido. Precisa que lo hace porque está pendiente de resolución un recurso de casación donde se plantea la cuestión y porque hay una sentencia de otro Tribunal Superior de Justicia que considera irrelevante el régimen impositivo en el Reino Unido si se es residente en este país.

Señala que para el caso de que el recurrente estuviera sujeto al régimen conocido como "*remítanse basis*" o "base de las remesas", en el que los rendimientos y ganancias obtenidas en el extranjero solo tributan si se remiten al Reino Unido, realiza las siguientes consideraciones (en línea con lo alegado en otros recursos).

"A los efectos del CDI, no puede ser tenido por residente en el Reino Unido, en un determinado año o ejercicio, quien en él esté sujeto a imposición sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él.

Es en este contexto normativo como corresponde valorar los efectos del certificado de residencia fiscal, un documento oficial de la Administración británica que afirma la residencia fiscal del recurrente en el Reino Unido.

De modo que no cabe "prescindir" de ese certificado de residencia. Ahora bien, es necesario proyectar esta doctrina sobre un caso en el que al residente en el Reino Unido se le aplique un régimen conforme al que solo tribute por determinadas rentas (las obtenidas en el Reino Unido y las "remesadas"). La sentencia el 12 de junio de 2023, RCA 915/2022 es explícita cuando la funda en el superior valor normativo de los tratados internacionales, aquí el CDI. En la propia expresión de la doctrina se expresa esta idea: si "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", es "precisamente por haberse suscrito el referido Convenio".

En un caso como en el de nuestra hipótesis, la dificultad de interpretación no versa sobre si cabe la aplicación de la norma interna con preferencia a la del CDI -en el sentido de si era factible aplicar aquella prescindiendo del certificado cuya validez se funda en éste-; diversamente, aquí el *quid* de la cuestión no rebasaría los linderos del



CDI mismo: no hay, en lo que a esta cuestión respecta, norma interna que interpretar, solo el CDI, en particular su art. 4.1.

Nos encontramos ahora con que una norma del CDI, su art. 4.1 hay que contrastarla con una doctrina jurisprudencial, la del 12 de junio de 2023, RCA 915/2022, basada en el imperio del mismo CDI. La tesis del recurrente es que es obligado atenerse al certificado de residencia británica, por lo que hay que aceptar incondicionalmente la residencia en el Reino Unido".

Ahora bien, sostiene la Abogacía del Estado, una persona física que no estuviera sujeta a tributación en el Reino Unido por el conjunto de sus rentas (con independencia del lugar de su fuente) no sería, a los efectos del CDI, residente en ese Estado. El certificado lo afirma, pero esta afirmación puede entrar en colisión con el propio CDI. Es un problema interpretativo que concierne exclusivamente al CDI, pues dos de sus disposiciones parecen pugnar entre sí. Concluir que no fue residente no contradice en absoluto la doctrina formulada por la STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022). El certificado estaría declarando residente en el Reino Unido a una persona que acaso lo sea conforme al Derecho interno británico pero que no lo es conforme al art. 4.1 del CDI.

Cierto que el certificado tiene indudable valor, pero se pregunta si puede desplazar la aplicación del CDI, cuando los presupuestos de hecho de esa aplicación y la recta interpretación del art. 4.1 conducen a la conclusión contraria. La Abogacía del Estado cree que no puede, por las razones siguientes:

a) Porque entre obedecer a un documento administrativo -que se comprueba que se desvía del CDI- y a una norma del CDI mismo, ha de estarse necesariamente a lo segundo.

b) Porque a esto conduce, también, la propia jurisprudencia: el punto 2 del FD Cuarto de la STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022) dice exactamente que "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".

De modo que, argumenta la Abogacía del Estado:

a. La validez del certificado se basa en el Convenio, en ninguna otra cosa.

b. Es una validez que "debe ser presumida". Ahora bien, defiende que es regla general de las presunciones el poder ser destruidas mediante prueba en contrario. La prueba en contrario de los hechos que, con arreglo al CDI, determinan que la residencia que el certificado declara no fue tal, jurídicamente, a los efectos del CDI, y esto porque así resulta directamente de éste. Si el aplicador del convenio constata que el funcionario británico erró al emitir el certificado, pues su declaración contraviene el art. 4.1 del CDI, entonces la presunción de su validez queda destruida.

c. Y es que la STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022) se construye sobre la razonable base de que la determinación de la residencia fiscal en un Estado tiene lugar con arreglo a las normas internas de éste ("en virtud de la legislación de este Estado"), lo que en general es cierto; no obstante, hay una excepción: *el CDI incorpora una norma reguladora de un caso en el que no debe entenderse, a sus efectos, que una persona tiene su residencia fiscal en uno o en otro Estado*. Esta norma, obviamente, prevalece sobre las internas de ambos Estados y, por tanto, sobre los certificados oficiales emitidos por sus funcionarios.

Añade que, si por atenerse al certificado se ignorase el resultado interpretativo de la aplicación del CDI sobre los hechos de determinado caso, se alcanzaría una decisión que constituiría una vulneración del CDI mismo.

Dicho lo cual, concluye aclarando que en el presente caso el acuerdo de liquidación confirmado por la sentencia de instancia no entró en estas consideraciones, sino que, aceptando el valor del certificado, tuvo al recurrente por doble residente, en España y en el Reino Unido, y aplicó correctamente la norma de desempate del CDI.

**TERCERO.** - *El criterio de la Sala. Remisión a la sentencia 1214/2024 de 8 de julio, dictada en el RCA 1909/2023.*

El recurso de casación preparado suscita cuestiones jurídicas similares a las que se han planteado en el rec. 1909/2023 en el que ya ha recaído sentencia (1214/2024) el pasado 8 de julio. Por tanto, de esa sentencia es de la que debemos partir en el presente recurso de casación.

En el fundamento de derecho séptimo, afirmamos:

"a) Precisiones preliminares.

Antes de abordar el examen de las cuestiones planteadas, hemos de establecer los términos concretos en que se ha desarrollado el litigio, en particular la posición de la Administración sobre el alcance y efectos del certificado de residencia expedido la autoridad competente del Reino Unido al recurrente, don Carlos María, por cuanto resulta determinar la relevancia de determinados aspectos de la cuestión de interés casacional.



En efecto, dentro de las cuestiones delimitada en el auto de admisión se plantea si, a los efectos del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (el Reino Unido) vigente en 2014, es bastante para acreditar la residencia con la aportación de un certificado expedido en el Reino Unido que acredite la residencia fiscal en dicho estado, aunque en el mismo no se certifica que el contribuyente esté sujeto en dicho Estado por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en el mismo. Ello tendría relevancia por cuanto el art. 4.1 del CDI establece expresamente que "[...] la expresión [de residente] no incluye a una persona que esté sujeta a imposición en ese Estado Contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él [...]". De manera que quien esté sujeto a imposición en un Estado tan solo por lo que respecta a las rentas procedentes del mismo, y no por su renta mundial, no tiene la condición de residente en ese Estado a los efectos del CDI.

Ocurre que, en el caso litigioso, el Sr. Carlos María tributó en Reino Unido por el sistema de "*remittance basis*", que consiste, en resumidas cuentas, en que las personas residentes, pero no domiciliadas (*non-domicilled UK resident o non-doms*), que es la situación del Sr. Carlos María, deben tributar por las rentas producidas en el Reino Unido y por aquellas las rentas que se hubieran producido en el exterior del Reino Unido, pero respecto a estas últimas tan solo cuando las hubiera remitido al Reino Unido, de manera que si no las ha remesado al Reino Unido se trataría de una tributación limitada, situación respecto a la que el artículo 4.1 del CDI establece expresamente, ya lo hemos subrayado, que "[...] la expresión [de residente] no incluye a una persona que esté sujeta a imposición en ese Estado Contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él [...]". Ahora bien, siendo esto así, lo cierto es que la Administración no cuestionó el hecho de que, tal y como acreditaba el certificado de residencia expedido por el Reino Unido, el Sr. Carlos María era residente fiscal en Reino Unido, a los efectos del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y el Reino Unido, sin perjuicio de lo cual consideró que también era residente fiscal en España, y es por ello que acudió a las reglas de desempate del Convenio. La eventualidad de que el alcance y efectos de dicho certificado pudiera haber sido cuestionado por el motivo de concurrir la excepción al concepto de residente fiscal que prevé el propio artículo 4.1 del Convenio, es, en este caso, una mera hipótesis, porque la Administración, siendo conocedora del régimen limitado en que había tributado en Reino Unido el Sr. Carlos María, no cuestionó la validez y alcance del certificado. Así, en la resolución económico administrativa se indica (FD 7), ratificando la postura de la Inspección tributaria que "[...] SÉPTIMO.- Sentado lo anterior, y aportado certificado de residencia fiscal en Reino Unido (si bien ya dijimos que no se ha acreditado tributación distinta a las retenciones soportadas), las reglas de desempate que recoge el art. 4.2 CDI son las siguientes [enumera los criterios de desempate del apartado 3 del art. 4 CDI [...]]; y concluye que "[...] [t]odos los criterios de resolución de la doble residencia vencen en este caso a favor de la residencia fiscal en España: tenía vivienda permanente en España, se desconoce por voluntad del reclamante si también en Reino Unido; el núcleo de intereses económicos ya hemos dicho que se hallaba en España, así como el de intereses personales (se hallaban en España al menos su padre que era su apoderado y su hermana a la que le alquiló un inmueble; su origen deportivo estaba en la cantera de un club de fútbol español,...), pues se desconoce qué vinculación económica y personal tenía en 2014 con Reino Unido (aparte de dos cuentas bancarias y el vínculo contractual con el club que desde 2013 lo tenía cedido en España). Finalmente, la nacionalidad de D. Carlos María es la española.

[...]".

Es decir, que el TEAR de Cataluña resuelve, al igual que hizo la Inspección tributaria en la regularización, y, finalmente, la sentencia recurrida que confirma tales actos, con aplicación de los criterios de desempate del CDI, lo que supone admitir que existe, en este supuesto, la concurrencia de doble atribución de la condición de residente fiscal del Sr. Carlos María, por una parte la del Estado que ha expedido el certificado de residente fiscal (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte) y, por otra parte, la del Reino de España, y en cuanto a nuestro país, por considerar que concurre en el Sr. Carlos María, conforme al artículo 9.1 LIRPF, la condición de residente fiscal en España.

Así las cosas, el auto de admisión plantea, en este punto, una cuestión de carácter hipotético que no trasciende al caso, pues realmente no se negó por la Administración la validez y alcance del certificado de residencia fiscal, por no acreditar que el contribuyente estuviere sujeto en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte por su renta mundial, y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país. Antes bien, lo considera válido y eficaz y aplica las reglas de desempate del CDI. Cierto es que hay argumentaciones en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEARA que exponen que no se trataría de un caso de residente que tributa en el Estado que certifica la residencia fiscal por su renta mundial. Pero la razón de decidir no es que se niegue la residencia fiscal en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, sino que, en el conflicto de residencia fiscal, pues le considera al tiempo residente fiscal en el Reino de España, el desempate se decanta a favor de este último Estado.





Nos encontramos pues, ante una cuestión de carácter hipotético. Como hemos declarado en reiterada jurisprudencia, el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la Sección de enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, puesto que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincular del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Por ello las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane de la sentencia debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que la fijación de la doctrina jurisprudencial debe adaptarse a las circunstancias y límites del caso concreto, sin entrar sobre las cuestiones que, aun cuando pudieran presentar interés casacional en abstracto, no lo son para la resolución del caso concreto. En este sentido se ha pronunciado nuestra Sala, entre otras, en las SSTs de 12 de febrero de 2020 ( rec. cas. 5724/2018), de 3 de mayo de 2022 ( rec. cas. 4824/2020) y de 6 de noviembre de 2023 ( rec. cas. 2506/2022).

En consecuencia, la resolución de la cuestión planteada en el punto 2.1 del auto de admisión no ha ser objeto de examen, y, respecto a la planteada en el punto 2.3, que aparece enlazada con aquella en cuanto suscita el criterio a seguir cuando concurren las dos residencias fiscales, lo relevante es examinar si, en primer lugar, concurren las condiciones para considerar que, en efecto, se produce una situación de conflicto en la tributación por la doble atribución de residencia, en Reino Unido y en el Reino de España, lo que requiere, partiendo de la admisión por la Administración de la residencia fiscal en Reino Unido, verificar si concurren los supuestos que, conforme a la legislación española, determinarían la residencia fiscal en el Reino de España. En caso afirmativo, entonces habría de abordarse la cuestión de interés casacional del apartado 2.3, relativa a los criterios de desempate del CDI.

b) Determinación de la residencia según el artículo 9.1 LIRPF.

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 artículo 4 del Convenio dispone que: "A los efectos del presente Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" designa, con sujeción a las disposiciones de los párrafos 2 y 3 de este artículo, cualquier persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, su residencia, su sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga". De este modo, debemos preguntarnos si cabe concluir que el recurrente tiene realmente su residencia fiscal en España por aplicación del artículo 9.1 LIRPF, como sostiene la Administración y ha ratificado la sentencia recurrida. Ya se ha dicho que es pacífico que se acreditó que el Sr. Carlos María residió en España la mayor parte de días del año 2014, en concreto 172 días en España, frente a 80 en Reino Unido y 131 en Alemania, sin que se haya podido acreditar el lugar de permanencia de los restantes 32 días, respecto a los que el interesado no aportó prueba alguna. Por tanto, no resultando determinante el criterio del apartado a) del art. 9.1 (permanencia durante más de 183 días en territorio español) la Administración acude al criterio establecido en el apartado b) del mismo artículo 9.1 LIRPF, que establece la residencia fiscal en España cuando "[...] b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. [...]".

Por ello se plantea el alcance de la expresión "*núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos*" que emplea el artículo 9.1 b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, y en particular, si puede interpretarse en el sentido de que, para que se entienda cumplido tal criterio, prima el hecho de que el interesado tenga en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario en España, aun cuando sus ingresos procedan, incluso en mayor medida, de otro u otros países.

Conviene advertir, aunque luego insistiremos sobre ello, que el artículo 9.1.b) LIRPF presenta diferencias respecto al artículo 4.2 CDI en lo que atañe a su contenido y ello en cuanto el segundo hace referencia a la expresión "centro de intereses vitales" que es un concepto más amplio, como hemos declarado en nuestra STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022).



El artículo 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente. Sin embargo, y comenzando con una delimitación negativa, para examinar la analogía con el artículo 72 LRPF que sugiere el planteamiento del recurrente, es claro que la interpretación del concepto de núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente no puede asimilarse al criterio que establece el artículo 72 LIRPF en relación con el gravamen autonómico, que atribuye la consideración de principal centro de intereses al territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No cabe extrapolar este criterio al artículo 9, como pretende el recurrente, pues no cabe duda de que el legislador deliberadamente no utilizó la misma expresión dentro de la misma LIRPF. Dicho de otra forma, el legislador estableció intencionadamente un criterio para determinar la residencia habitual en relación con el conflicto que pudiera existir entre Comunidades Autónomas, que es sustancialmente diferente respecto a la noción de residencia habitual, cuando afecta a la atribución de residencia en el nuestro Estado y, en su caso, frente a otros Estados. Por consiguiente, no resultan equiparables los criterios utilizados en los artículos 9 y 72 LIRPF.

Para delimitar la residencia habitual de un contribuyente en España sobre la base del "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" se debe acudir al análisis individualizado de cada situación, pues se trata de una cuestión eminentemente fáctica, y sobre la cual la sentencia recurrida expone una extensa y detallada valoración que resulta ajustada a lo dispuesto en el artículo 9.1.b) LIRPF, tal y como ha sido interpretado por la jurisprudencia de esta Sala. No obsta a ello la existencia de algún error irrelevante, como es que la sentencia menciona a una "hija" del recurrente, cuando en realidad se trata de una "hermana", error que en el contexto del razonamiento no tiene transcendencia alguna, ya que la ponderación de la sentencia se basa en criterios de intereses económicos, de renta y patrimoniales, y no de vínculos personales, sin perjuicio de que el conocimiento de estos últimos pueda poner en contexto y ponderar con mayor verosimilitud el resultado de los aspectos económicos y patrimoniales. En efecto, cuando la ley se refiere al núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del contribuyente, se trata de determinar si en España se encuentra el mayor volumen de actividades e intereses económicos en términos relativos, en relación con aquellos otros que se pudieran encontrar en el otro país. Si bien no se trata de un concepto tan amplio que nos lleve a valorar cuestiones de índole personal y de relaciones vitales, como sí resulta implícitamente de la expresión de "intereses vitales" a que utiliza el CDI, no obstante, la ponderación que se debe efectuar en cada caso concreto no excluye que pueda considerarse residente en España a un contribuyente a pesar de que la principal fuente de ingresos y rentas los reciba de otro país, cuando sigue manteniendo en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, pues ello puede ser un indicio relevante que permita acreditar que el contribuyente pretende mantener el centro de sus intereses económicos en España, a pesar de que su fuente de renta personal y principal se obtiene en otro país. Es una cuestión eminentemente fáctica que se sujeta a las reglas de carga de la prueba que establece el artículo 105 LGT y que, en este caso, la sentencia recurrida ha argumentado extensamente, con ponderación de todos y cada uno de los aspectos para concluir que el núcleo principal o la base de sus intereses económicos permanece en España. Como hemos declarado entre otras, en nuestra STS de 4 de julio de 2006 (rec. cas. 3400/2001), la apreciación sobre dónde radica el núcleo principal o la base de las actividades empresariales, profesionales o económicas del recurrente, es cuestión probatoria no susceptible de casación. Y en los criterios jurídicos que determinan esa apreciación fáctica la sentencia recurrida no incurre en la infracción del artículo 9.1.b) LIRPF.

En efecto, la argumentación de la parte recurrente sostiene que se ha infringido el artículo 9.1.b) y la Jurisprudencia que lo interpreta, de la que cita la STS de 5 de diciembre de 2005 (rec. cas. 702/2001) y STS de 4 de julio de 2006 (rec. cas. 3400/2001), apreciación que no puede ser compartida. En este caso, ya se ha dicho, no se sobrepone el criterio de vínculos personales al de actividades e intereses económicos, sino que se ponderan los que resultan relevantes en España y, además se hace así frente al resto de países, a favor de la tesis de la recurrente, y no país a país, como correspondería. Es significativo, en este sentido, que el recurrente sostenga, de una parte, su residencia en Reino Unido de Gran Bretaña mediante el certificado de residencia fiscal y, al tiempo, aduzca que el mayor volumen de renta lo obtuvo en Alemania, comparando país por país, aunque no afirma de manera explícita que su residencia fiscal estuviere en Alemania, sino que el hecho de obtener la mayor parte de renta en ese país acreditaría que no tiene residencia fiscal en España. El análisis que hace la sentencia recurrida aplica adecuadamente los criterios interpretativos fijados por la jurisprudencia de nuestra Sala, en particular en las referidas STS de 5 de diciembre de 2005 y de 4 de julio de 2006, antes citadas, que sustentan un criterio ecléctico, en el que se ha de ponderar no solo la variable de flujo de renta, sino también los intereses patrimoniales, lo que el recurrente denominada variable de "fondo" lo que lleva a la Sala de instancia a concluir que en el caso del recurrente, conjugando las rentas que obtiene en España, incluso bajo la interpretación más favorable al recurrente, esto es, haciendo la comparación contra el resto de países y no país a país, y el conjunto de intereses patrimoniales radicados en España, frente a los que radican en esos otros países (Reino Unido y Alemania) llega a la conclusión de que "[...] sumadas retribuciones (exclusivamente las satisfechas por el Valencia CF) y depósitos y saldos bancarios, acredita en España activos y rendimientos por



importe de 1.778.771,22 euros, y en todo el extranjero (la suma de Reino Unido y Alemania, comparación injusta -para la AEAT- para determinar la residencia española, mas que tomamos gráficamente, en todo caso, como la más favorable posible al actor, a fin de disipar cualquier eventual duda al respecto) de 1.724.237,32 euros [...]", y añade más adelante que "[...] tenemos además que en nuestro país es el actor titular de un inmueble (en Alcanar, consta su referencia catastral), valorado en otros 360.000 euros, y de dos vehículos (no se nos dice lo contrario, de matrícula española por lo demás), valorados en otros 55.000 euros (redondeando a la baja), todo ello según declaración del mismo recurrente en sede de IP, que éste no cuestiona en cuanto tal. [...]". La sentencia destaca también que, si bien no ha quedado acreditado la existencia de propiedades en el extranjero, admite la tesis más favorable al actor de la disponibilidad permanente de vivienda en el extranjero, en Reino Unido, lo que no impide que el desempate se resuelva a favor de la residencia en España por el criterio del "centro de intereses vitales".

Aunque el recurrente sostiene que hay que estar a las rentas porque "[n]os encontramos en el ámbito del IRPF (un impuesto sobre la renta)", no cabe ignorar que rige el mismo criterio para el IRPF que para el Impuesto sobre el Patrimonio, ya que el art. 5, Dos de la LIP se remite a las normas del IRPF. Contra el argumento del recurrente, que parece sostener la aplicación de criterios de residencia diferentes para un impuesto y otro, ocurre que en nuestro Derecho la norma que determina el ámbito de la potestad tributaria del Reino de España sobre las personas físicas, sean nacionales o no, se ha situado en la LIRPF, sin duda porque esta es la figura tributaria más relevante, pero no lo hace exclusivamente bajo el criterio de la renta obtenida, antes bien, la cláusula de residencia que examinamos se vincula más allá de la renta gravada por el IRPF, atendiendo a una noción evidentemente más amplia, "el núcleo principal o la base de sus intereses económicos, de forma directa o indirecta".

La mención que introduce la sentencia respecto a las relaciones personales, de las que destaca que no consta matrimonio del actor ni otras relaciones personales al recurrente que la presencia en España de "padre e hija" [erróneamente ésta última, pues se trata de hermana] no altera la corrección de la conclusión alcanzada, pues ya la valoración del conjunto de actividades e intereses económicos, en la forma expuesta, determina que la vinculación económica más estrecha del obligado tributario lo sea con nuestro país, en el que radica el núcleo principal y la base de sus actividades e intereses económicos, de forma directa o indirecta, por lo que se cumple el criterio de residencia del artículo 9.1.b) LIRPF. Que a esta conclusión se añada por la sentencia la consideración de los vínculos personales, e incluso la mayor permanencia en días del año que en cualquiera de los otros países es un simple elemento de contextualización para valorar la funcionalidad de esa mayor vinculación económica y de actividad económica con España, que ha fijado sobre la base de la ponderación de los intereses de actividad, económicos, y patrimoniales. También en nuestra STS de 5 de diciembre de 2005 y STS de 4 de julio de 2006 se admite la relevancia de atender a un examen conjunto al que no es ajeno la consideración de los vínculos personales, sino que en el caso que entonces se examinaba (en realidad las dos sentencias son sobre el mismo contribuyente, pero una efectos de Patrimonio y otra de Renta) se concluye que "[...] a la vista de la dificultad de situar en España o en Suiza el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso fijarse en los aspectos económicos, menos sutiles pero más susceptibles de acreditación [...]", pero ello no significa que sea irrelevante cualquier consideración de los vínculos personales, sino que habrán de serlo para ponderar, entre los distintos núcleos de intereses, aquel que es el principal por aunar no solo los aspectos relativos a la actividad económica y patrimonial, sino también el centro de intereses personales.

c) La aplicación de las reglas de desempate.

Llegados a este punto, la aplicación de las reglas de desempate del CDI no ofrece dificultad alguna, sobre la base de los hechos probados declarados en la sentencia recurrida, que los aplica correctamente. Dispone el artículo 4.2. del CDI:

"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); [...]"

El recurrente dispone de vivienda permanente en España, así lo afirma como hecho probado la sentencia recurrida, tras examinar las alegaciones y prueba obrantes, y respecto a la alegación de disponer de vivienda en Reino Unido, nuevamente acepta "a efectos de dialéctica procesal" la argumentación del actor, aunque también sostiene que, a partir de diversos elementos probatorios y las alegaciones del recurrente ante el TEAR, "vivienda en España sí la hubo en el ejercicio litigioso", haciendo referencia no ya a la de titularidad del actor que antes se ha reseñado, sino a la admisión del hecho de que dispuso de vivienda en arrendamiento



en Valencia, según concluye de las propias alegaciones del reclamante en vía económico administrativa, aceptando la disponibilidad permanente de una vivienda de alquiler en Valencia. Partiendo de esta situación, aun con disponibilidad de vivienda permanente tanto en España como en Reino Unido, en esa tesis más favorable al actor que acepta la sentencia, aunque significativamente no disponía de vivienda permanente en Alemania que es donde reclama tener el núcleo de sus intereses económicos por ser donde ha percibido mayor renta, es llano que resulta de aplicación el criterio de desempate previsto en el apartado a) último inciso del artículo 4.2 del CDI, relativo al criterio del Estado donde radica el centro de intereses vitales, que opera subsidiariamente para el caso de que el recurrente tenga una vivienda permanente en ambos Estados.

Y en este punto, las consideraciones de la sentencia recurrida sobre el mayor peso del conjunto de intereses económicos y de actividades radicados en España, además de ser España el único Estado en que se acreditan vínculos personales, aquí incluso admitidos expresamente por el alcance más amplio del concepto de "centro de intereses vitales" que utiliza el CDI que, sin embargo, no es conceptualmente opuesto al "núcleo de actividades o intereses económicos". Por tanto, es incuestionable que el Sr. Carlos María tuvo en ese ejercicio su residencia fiscal en España, por lo que cabe concluir que no ha existido vulneración del artículo 4.1 del CDI, pues la existencia del certificado fiscal no impide que, conforme a la legislación española, el recurrente sea, al tiempo, residente fiscal en el Reino de España, y en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y que, aplicados los criterios de desempate establecidos en el artículo 4.2 del CDI, resulta prevalente, a los efectos de la resolución de la situación del contribuyente en cuestión, su residencia fiscal en España por radicar en nuestro país el centro de sus intereses vitales, como apreció acertadamente la sentencia recurrida confirmando el criterio sostenido por la Administración.

Después de lo dicho, en el fundamento de derecho octavo de la STS 1214/2024 de 8 de julio, dictada en el RCA 1909/2023 declaramos, en relación con los criterios interpretativos, lo siguiente:

"resulta preciso, en primer lugar, reiterar la doctrina jurisprudencial establecida en la STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022) sin que las circunstancias del caso que examinamos permitan que nos adentremos en el problema que plantea la cuestión de interés casacional identificada al apartado 2.1 del auto de admisión, ya que en el caso litigioso la Administración tributaria del Reino de España no ha cuestionado el alcance ni la validez del certificado de residencia fiscal en el Reino Unido expedido por las autoridades competentes de dicho Estado a favor del Sr. Carlos María, lo cual no excluye, concurriendo también en el mismo las circunstancias que determinan la condición de residente fiscal en España, por radicar aquí el núcleo de sus actividades e intereses económicos, conforme al artículo 9.1.b) LIRPF, que se produzca un caso de conflicto de residencia, por doble residencia fiscal, que debe resolverse conforme a las reglas de desempate del Convenio de Doble Imposición.

Respecto a la cuestión 2.2, la expresión "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, debe interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio es preciso atender al conjunto de actividades e intereses económicos del interesado, por lo que deberá ponderarse, además del lugar de obtención de sus rentas, la localización de su patrimonio inmobiliario y mobiliario, así como aquel lugar desde donde se realiza la administración y gestión del mismo, así como cualquier otro vínculo que resulten relevante para localizar el núcleo de sus actividades e intereses económicos.

Por último, respecto al apartado 2.3 de la cuestión de interés casacional, hemos de reiterar la doctrina establecida en la STS de 12 de junio de 2023, y declarar que, ante una situación de 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 de Doble Imposición suscrito por el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña, consistente en la determinación del "centro de intereses vitales" que es más amplio, aunque no opuesto, al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

#### **CUARTO.- Resolución de la pretensión de las partes.**

La parte recurrente, tras volver a reprochar a la sentencia de instancia que erró al aplicar directamente la normativa interna española en materia de IRPF, prescindiendo del contenido del certificado de residencia fiscal, vulnerando, por tanto, los artículos 1 y 4 CDI, 94 y 96 CE y 9 LIRPF solicita que se dicte sentencia por la que se estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y, actuando como Sala de instancia, determine que su residencia en 2014 se encontraba en Reino Unido.

La Abogacía del Estado, de otro lado, mantiene que las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, razonando que dadas las circunstancias del caso y la formulación de las cuestiones, no debe fijarse jurisprudencia respecto de la hipótesis de estar sujeto un residente en el Reino Unido a un peculiar régimen





fiscal conforme al que solo ha de tributar por las rentas obtenidas y/o remesadas a ese Estado, si bien, con carácter subsidiario para el caso de que se considere conveniente matizar la doctrina ya conocida, propone que se fije la siguiente:

"Un órgano judicial o administrativo, a fin de comprobar la residencia fiscal de un administrado, 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, porque ese certificado se presume válido; no obstante, tal presunción de validez cede si, dados los hechos probados o no controvertidos, se aprecia que la declaración de ese certificado constituye una vulneración de la norma que en el Convenio mismo regula qué debe entenderse a sus efectos por residencia fiscal.

Conforme al art. 4.1 del CDI, una persona acogida en el Reino Unido al régimen de remesas que, en los ejercicios relevantes, a pesar de obtener rentas fuera del Reino Unido, no ha remesado al Reino Unido renta alguna, no puede considerarse a los efectos del CDI residente fiscal en el Reino Unido, y esto incluso en el caso de aportar un certificado de residencia británico".

Finalmente, tras volver a aducir que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, solicita su confirmación, y la desestimación del recurso de casación interpuesto.

A la vista de los argumentos expresados en los fundamentos anteriores nos decantamos por declarar haber lugar al recurso de casación, siguiendo los argumentos explicitados en la sentencia que nos viene sirviendo de guía, que, sintéticamente son los siguientes:

"(i) No se niega por la Administración la validez y alcance del certificado de residencia fiscal. Antes bien, lo considera válido y eficaz y aplica las reglas de desempate del CDI. Pero la razón de decidir no es que se niegue la residencia fiscal en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, sino que, en el conflicto de residencia fiscal, pues le considera al tiempo residente fiscal en el Reino de España, el desempate se decanta a favor de este último Estado.

(ii) No resulta determinante el criterio del apartado a) del art. 9.1 LIRPF (permanencia durante más de 183 días en territorio español), puesto que la Administración acude al criterio establecido en el apartado b) del mismo artículo 9.1 LIRPF, que establece la residencia fiscal en España cuando "[...] b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. [...]".

(ii) Por ello se plantea el alcance de la expresión "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1 b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España,

(iii) La valoración del conjunto de actividades e intereses económicos realizada por administración, y confirmada por la sentencia de instancia, determina que la vinculación económica más estrecha del obligado tributario lo sea con nuestro país, en el que radica el núcleo principal y la base de sus actividades e intereses económicos, de forma directa o indirecta, por lo que se cumple el criterio de residencia del artículo 9.1.b) LIRPF

(iv) no se sobrepone el criterio de vínculos personales al de actividades e intereses económicos, sino que se ponderan los que resultan relevantes en España".

**QUINTO.-** Las 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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

## 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 tercero de esta sentencia, por remisión a la STS 1214/2024 de 8 de julio, dictada en el RCA 1909/2023.

**SEGUNDO.** No haber lugar al recurso de casación núm. 2613/2023, interpuesto por la procuradora doña María Luisa López-Puigcerver Portillo en representación de don Ernesto , contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el 18 de enero de 2023, en el recurso núm. 379/2022 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del año 2014.

**TERCERO.** Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.