



Roj: **STS 3882/2024 - ECLI:ES:TS:2024:3882**

Id Cendoj: **28079130022024100221**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/07/2024**

Nº de Recurso: **1909/2023**

Nº de Resolución: **1214/2024**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 176/2023,**
ATS 14608/2023,
STS 3882/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.214/2024

Fecha de sentencia: 08/07/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1909/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/06/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1909/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1214/2024

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 8 de julio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1909/2023, promovido por don Jose Ramón , representado por la procuradora de los Tribunales doña María Valle Gili Ruiz, bajo la dirección letrada de don Alejandro María Miguélez Freire, contra la sentencia núm. 37, de 11 de enero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso ordinario núm. 577/2021.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, cuya postulación y defensa ostenta la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por don Jose Ramón contra la sentencia núm. 37, de 11 de enero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria parcial del recurso contencioso-administrativo núm. 577/2021, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 11 de marzo de 2021, que, a su vez, estimó en parte la reclamación NUM000 , y acumuladas, formuladas contra cuatro acuerdos dictados por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, Sede Tarragona, por los conceptos de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2014, e imposición de sanciones derivadas de la anterior.

SEGUNDO.- La Sala de instancia estimó en parte el recurso contencioso-administrativo con sustento, en lo que aquí interesa, en el siguiente razonamiento:

"CUARTO. Importa, a los efectos de resolución de la presente controversia, atender, de entrada, al relato contenido en el acta incoada, que recoge asimismo la propuesta de sanción obrante en el expediente administrativo (y acompañada igualmente al escrito de demanda, tal es el valor que le da el actor, en relato que hemos de tener por cierto, pues ninguna de las partes lo discute, en sus estrictos términos, en cuanto tal):

[...]

Visto ya como incluso las reglas de desempate de Convenio vencen, como razona acertadamente el TEAR, en favor de la residencia española, nos queda el aspecto relativo al certificado de residencia fiscal que se dice emitido por Reino Unido. Sobre el particular, conocida la temática, no podemos dejar de hacer unas postreras reflexiones: la primera, y más evidente, que un eventual certificado administrativo de residencia fiscal (aún tenemos por cierto que ver el caso en que un Estado se niegue a emitirlo al contribuyente que lo solicita) a los efectos del respectivo Convenio de doble imposición, no puede vincular el criterio fundado respecto a la eventual aplicación de criterios de desempate (no digamos ya a la interpretación de la propia residencia fiscal española conforme a Derecho interno) de Tribunal de Justicia del Reino de España, tras la sustanciación de proceso jurisdiccional con plena posibilidad de alegación y prueba, y las correspondientes garantías procesales, de igualdad de armas en primer término; y la segunda, que no consta la tributación por su renta mundial del recurrente en ningún otro país. De hecho, de los tres países en que al parecer hubo de permanecer el recurrente a lo largo del año, si con alguno presenta los vínculos más débiles (por tiempo de estancia, e intereses económicos -personal no consta ninguno radicados) es Reino Unido, siendo acaso el depósito bancario alemán de mayor volumen que las dos cuentas en Reino Unido, e infinitamente superiores las retribuciones percibidas del club alemán que las percibidas del club inglés. Por lo que no deja de llamar aquí la atención ni el certificado de marras ni la pretensión (insostenible, por lo visto) del actor de ser tenido por residente fiscal británico en el ejercicio litigioso.

[...]."

La procuradora de don Jose Ramón preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 24 de febrero de 2023, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) los artículos 5 y 9.1.b) 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 ["LIRPF"]; (ii) los artículos 1 y 4 del Convenio entre el Reino de España y 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 21 de octubre de 1975 y ratificado en España el 17 de febrero 1976 ["CDI"] -dicho convenio ha sido derogado, el vigente Convenio de Doble Imposición de 2013 contiene una norma similar-; y (iii) los artículos 94 y 96 de la Constitución española.

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de marzo de 2023.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 2 de noviembre de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"[...] 2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Determinar si, a efectos del Convenio entre España y 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, pero en que no se certifica que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país.

2.2. Si la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, precisar 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 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, aun cuando sus ingresos procedan en mayor medida de otros países.

2.3. Si la respuesta a la primera pregunta fuera negativa, aclarar si 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.

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

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

3.2. El artículo 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.3. El artículo 4 del Convenio entre 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, de 1975.

3.4. Los artículos 94 y 96 de la Constitución española.

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

"[...]".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de don Jose Ramón , mediante escrito registrado el 21 de diciembre de 2023, interpuso el recurso de casación en el que rechaza el criterio seguido por la sentencia impugnada para obtener una cifra agregada que sirva de término de comparación, ya que -se dice- "[...] combina una variable "flujo" (los rendimientos) con una variable "fondo" (los elementos patrimoniales) y que no tiene encaje en el artículo 9.1.b) de la Ley de IRPF [...]". Y, con sustento en la doctrina recogida en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022), sostiene que "[l]as autoridades españolas (administrativas o judiciales) no pueden ignorar el alcance y contenido de un certificado emitido por el Reino Unido, con el que se ha suscrito un Convenio de Doble Imposición, pues dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio", concluyendo que su "[...] representado no es residente en España con arreglo a la Ley de IRPF, y que no existe el pretendido conflicto de residencia" (págs. 8 y 14 del escrito de interposición).

Propone como doctrina a fijar en las cuestiones casacionales formuladas en el recurso la siguiente:

"? En el caso de un contribuyente cuya base imponible se compone en su práctica totalidad por rendimientos del trabajo, se entenderá que no radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (artículo 9.1.b) de la Ley de IRPF) cuando de la comparación país por país resultase que la mayoría de los rendimientos han sido obtenidos fuera de España" (pág. 11).

"? A efectos del Convenio de Doble Imposición entre España y el Reino Unido de 21 de octubre de 1975, vigente en 2014, la residencia fiscal en el Reino Unido se acredita con un certificado expedido por las autoridades de

dicho Estado en los términos del citado Convenio, pese a que no certifique que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por la obtenida en dicho Estado" (pág. 15).

Finalmente solicita a la Sala que "[...] fijando doctrina en los términos expuestos en los Fundamentos de Derecho 6 y 7 del presente y dicte Sentencia estimatoria, revocando la Sentencia recurrida y, actuando como Sala de instancia, estime el recurso contencioso-administrativo anulando la Resolución del TEAR Cataluña".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 22 de febrero de 2024, escrito de oposición en el que defiende que el criterio seguido por la Sala de instancia es acertado, proponiendo como doctrina a las cuestiones casacionales 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 RU al régimen de remesas que en los ejercicios relevantes, a pesar de obtener rentas fuera del RU, no ha remesado al RU renta alguna, no puede considerarse a los efectos del CDI residente fiscal en el RU, y esto incluso en el caso de aportar un certificado de residencia británico.

A la hora de interpretar el art. 9.1, b) de la LIRPF no debe prevalecer la tesis "monista" que se ciñe a un único elemento, el lugar de obtención de la renta, sino la tesis ecléctica o integral, que implica considerar también, junto a las rentas, otros factores, como la situación de los bienes y derechos patrimoniales, la eventual existencia de un lugar de administración o gestión, los vínculos y relaciones de índole económica y, en suma, todos aquellos que, en las concretas circunstancias del caso, sean significativas y relevantes.

En casos de "doble residencia" es necesario acudir a las reglas de desempate de los Convenios, que merecen interpretación autónoma; en particular, no son coincidentes los criterios de los arts. 4.2, a) del CDI y 9.1, b) de la LIRPF, residiendo la diferencia en que la noción de "*centro de intereses vitales*" del CDI incluye, junto a las relaciones económicas, las "*relaciones personales (...) más estrechas*", en tanto que la LIRPF se limita a aquellas (las económicas) y no toma en cuenta éstas" (págs. 24-25).

Por todo ello, suplica a la Sala que declare "[...] que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicit[a] su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 11 de junio de 2024, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 37, de 11 de enero de 2023, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria parcial del recurso contencioso-administrativo núm. 577/2021, interpuesto por la representación de don Jose Ramón contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 11 de marzo de 2021, que estimo en parte la reclamación NUM000, y acumuladas, formuladas frente a cuatro acuerdos dictados por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, Sede Tarragona, por los conceptos de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2014, e imposición de sanciones derivadas de la anterior.

SEGUNDO.- *Antecedentes del litigio.*

Los hechos más relevantes para el examen del litigio y resolución del recurso de casación son los siguientes:

a) El Sr. Jose Ramón no presentó ante la Administración tributaria española autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período de 2014 por no considerarse residente fiscal en España.

b) El 13 de abril de 2016, la Inspección Regional de la AEAT incoó acta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2014, firmada en disconformidad. La regularización obedeció a que la Inspección consideró que el Sr. Jose Ramón era residente en España y, por ello, tenía que tributar por IRPF.

Las circunstancias en que fundamenta su actuación la Inspección tributaria fueron las siguientes:

(i) En 2014, el recurrente jugó como futbolista profesional para varios clubes de fútbol. Tenía contrato con Chelsea Football Club Limited -Chelsea-, pero estuvo cedido al Valencia Club de Fútbol SAD desde julio de 2013 hasta julio de 2014 (aunque manifestó que jugó hasta finales de mayo), y en virtud de otro contrato de cesión, en agosto de 2014 fue cedido para jugar con el club VfB Stuttgart 1893 e.v. ["Stuttgart"] jugando en dicho club hasta 2015.

(ii) Según los Convenios para evitar la doble imposición suscritos entre España y el Reino Unido, de un lado; y España y Alemania, de otro, se define como residente de un Estado contratante (artículo 4) a las personas que en virtud de la legislación de ese Estado estén sujetas a imposición en él por razón de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Pero excluye de esta definición a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas o por el patrimonio situado en dicho Estado.

(iii) Respecto a la tributación llevada a cabo por D. Jose Ramón la Inspección tributaria concluyó que:

- En el Reino Unido -período 06/04/2013 a 05/04/2014-, se incluyeron únicamente las rentas percibidas del Chelsea. En cuanto al periodo 06/04/2014 a 05/04/2015, no se presentó autoliquidación y se adujo que su única tributación fueron las retenciones practicadas por el Chelsea en el citado periodo.

- En Alemania no se presentó ninguna autoliquidación, señalando que su única tributación fueron las retenciones practicadas por el Stuttgart en 2014.

- La Inspección no pudo probar la permanencia del Sr. Jose Ramón en territorio español durante más de 183 días. Se comprobó que permaneció al menos 172 días en España, 30 días en el Reino Unido y 131 en Alemania. En cuanto a los restantes 32 días del año natural la Inspección no pudo determinar, ni el obligado tributario tampoco acreditó, en qué país había residido.

- Por otro lado, la Inspección sostuvo que, atendiendo a las retribuciones percibidas de cada club y el patrimonio declarado, el núcleo principal de sus intereses económicos en 2014 radicaba en España.

c) Por tal motivo, al considerar que fue residente en España, se practicó la regularización por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2014. La base imponible general comprobada se cuantificó en 1.883.677,66 euros y la base imponible del ahorro en 32.678,62 euros. La cuota diferencial exigida ascendía a 67.554,82 euros. El 4 de agosto de 2017 se dictó liquidación, confirmando la regularización propuesta en el acta, con deuda ascendente a 73.077,20 euros. El acuerdo fue notificado el 9 de agosto de 2017 y se remite al acta en cuanto a su motivación.

d) Contra el citado acuerdo se interpuso reclamación económico-administrativa por D. Jose Ramón ante el TEAR de Cataluña, que fue resuelta mediante resolución de fecha 11 de marzo de 2020, estimando en parte la misma. El TEAR concluye que la residencia fiscal se trata de una cuestión fáctica y en el ejercicio de la valoración de la prueba estima suficientemente acreditado, como entendió la Administración tributaria, que el recurrente tiene su domicilio fiscal en España, pues tiene una vivienda permanente en España, se desconoce si también tiene residencia en Reino Unido, el núcleo de intereses económicos se encuentra en España junto con los de su familia (padre y hermana), su origen deportivo se encuentra en un club de fútbol español y se desconoce la vinculación económica y personal en Reino Unido más allá de dos cuentas bancarias y el vínculo contractual. No obstante, aun confirmando la liquidación, la resolución del TEAR anula la sanción por infracción formal tipificada en la DA 18º 2 a) LGT por falta de motivación y la sanción impuesta sobre la base del artículo 203 LGT por la falta de comisión de la conducta típica.

e) Interposición del recurso contencioso-administrativo.

D. Jose Ramón instó el recurso núm. 577/2021 ante la Sección Primera de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que lo estimó en parte, en sentencia de 11 de enero de 2023, en lo referente a la sanción impuesta, confirmando la regularización.

La *ratio decidendi* de la sentencia del TSJ Cataluña de fecha 11 de enero de 2023, en lo que aquí interesa, en el fundamento de derecho cuarto que se transcribe a continuación:

"[...] Tenemos que el recurrente, 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 (teniendo en cuenta, siempre en beneficio del actor, el máximo valor al cambio de la libra esterlina en todo el ejercicio 2014 -la evolución consta en el expediente administrativo-, para las cuentas referenciadas a aquella moneda; cualquier posible -y muy improbable- error de cuenta de este Tribunal carecerá en todo caso de mayor relevancia, vistas las magnitudes

y términos de comparación verdaderamente relevantes en juego, con activos bancarios y rendimientos en España evidentemente muy superiores a los de cualquiera de los otros dos países en liza aquí). Sólo desde tal perspectiva comenzaría ya a vencer la residencia fiscal en favor del Reino de España.

Habiendo para tal cálculo sido este Tribunal sensible a la posición actora de no poder imputarse o reconducirse las retribuciones satisfechas por el club "Chelsea" a servicios prestados en suelo español. La dinámica de la prestación de sus servicios por el recurrente al respecto es clara: se trata de un futbolista profesional, de primera división, que encadena cesiones a clubes, siendo el titular de sus derechos federativos el club inglés. En efecto, y como pone de relieve el actor en demanda, a tenor de la cláusula tercera del acuerdo de cesión entre "Chelsea" y "Valencia", acompañado a aquélla, este último club es responsable del pago de todos los salarios, primas, y otras cantidades al jugador, sin que el club cedente tenga "ninguna obligación de pagar al jugador ninguna retribución o prima respecto de la temporada 2013/14 que finaliza el 30 de junio de 2014". Visto el tenor de tal acuerdo, resulta harto cuestionable que las retribuciones satisfechas en el ejercicio 2014 por el club inglés puedan obedecer al pago de servicios prestados por el jugador al "Valencia". No pudiendo por lo demás olvidarse (de lo que es buena muestra la cláusula octava del mismo acuerdo de cesión entre clubes, a cuyo tenor el español se compromete a tomar, al término de la cesión, todas las medidas necesarias para la concesión del pase internacional del jugador, cancelando inmediatamente su ficha a través de la Real Federación Española de Fútbol) que, al término de la cesión, el jugador retornó a la disciplina del club inglés, y en ella se mantuvo un mes largo, hasta que se acordó su nueva cesión al club alemán, "Stuttgart". No resulta creíble que, al margen de la dinámica y detalle de los sucesivos contratos, y en especial el suscrito con el "Chelsea", cabalmente detallada por la representación del recurrente, habiendo el mismo estado como mínimo aquel mes bajo la disciplina del club titular de sus derechos, no percibiere (jugare o no partidos, que los futbolistas profesionales son remunerados con independencia de jugarlos o no, sin perjuicio de primas o complementos atendiendo a tal factor) el jugador emolumento alguno del club londinense.

Si una valoración conjunta de retribuciones y saldos o activos bancarios determina la residencia fiscal en España (tan clara que incluso resiste la comparación -injusta en términos de fijación de la residencia fiscal para la AEAT insistimos- con dos países distintos, y agregados), tenemos además que en nuestro país es el actor titular de un inmueble (en DIRECCION000, 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.

No conociéndose matrimonio ni otras relaciones personales al recurrente que la presencia en España de padre e hija (lo que manifiesta el TEAR y el actor no cuestiona, insistimos), resulta indubitado que la vinculación económica y personal más estrecha de nuestro obligado tributario (quien además reside en España el año de marras más que en cualquier otro país) lo es con nuestro país.

Somos conscientes de que el recurrente defiende tener vivienda permanente en Reino Unido. Ahora bien, de nuevo aceptando a efectos de dialéctica procesal su relato (negando uso o titularidad del domicilio que figura en el encabezamiento de los acuerdos recurridos, en DIRECCION001 -del que, atendiendo al relato de la demanda, nada parecería saberse-, único domicilio que constaba a la Agencia Tributaria, consignado en la autoliquidación del IRPF de 2012 del actor, y en que se practicaron con éxito en familiares las notificaciones de liquidación, propuesta de sanción, y acuerdo de imposición de sanción, por cierto, muy presumiblemente por ello antiguo domicilio familiar del actor, por lo que las manifestaciones en demanda se revelan de lo más -interesadamente- incompletas), no resulta creíble (en esto el relato en demanda incurre en un silencio llamativo, tratando de forma oportunista de sembrarse un manto de duda aduciendo un hecho negativo) que, en el ejercicio 2014, un futbolista profesional que prestó sus servicios medio año, en exclusiva, a club deportivo español, radicado en Valencia, y a quien constan acreditados (este extremo tampoco se discute) 172 días de permanencia en suelo español (la regularización detalla las comprobaciones llevadas a cabo al respecto), no tuviere en suelo español vivienda permanente a su disposición. Conclusión de puro sentido común ésta que el relato del escrito de demanda en nada desmiente.

No sólo eso: en alegaciones en vía económico-administrativa se aduce lo siguiente: "En cambio, lo que sí hay en el expediente es un contrato de arrendamiento de un piso en Valencia y su cancelación, y esto se aportó en la Diligencia de 11-07-2016 (elemento 99 del expediente administrativo). En dicha Diligencia se aportó el contrato de alquiler del piso en Valencia, DIRECCION002, NUM001 y que es de total lógica, en razón del trabajo desarrollado como jugador del VALENCIA CF. A la Inspección se aportó dicho contrato y su cancelación con fecha 22-05-2014, en fechas coincidentes con la finalización del contrato laboral con dicho Club de Fútbol." . Luego, vivienda permanente en España sí la hubo en el ejercicio litigioso, moviéndose en esto, insistimos, la manifestación en demanda (de no haber vivienda permanente en España a disposición del actor en 2014) entre la temeridad y la mala fe. Somos conscientes de que en aquella vía se postulaba con un extraño

carácter subsidiario (pues se afirmaba la residencia fiscal británica, como aquí, insistiéndose una y otra vez en el valor totémico, absoluto, de certificado expedido por autoridades de aquel país) una suerte de nulidad de la liquidación practicada (por pretendida incompetencia, nunca hecha valer por cierto ante la Inspección) atendiendo a la residencia en la Comunidad Valenciana. No obstante, el alegato no se despliega en demanda, por lo que nada al respecto ha de decirse ni considerarse aquí.

Visto ya como incluso las reglas de desempate de Convenio vencen, como razona acertadamente el TEAR, en favor de la residencia española, nos queda el aspecto relativo al certificado de residencia fiscal que se dice emitido por Reino Unido. Sobre el particular, conocida la temática, no podemos dejar de hacer unas postreras reflexiones: la primera, y más evidente, que un eventual certificado administrativo de residencia fiscal (aún tenemos por cierto que ver el caso en que un Estado se niegue a emitirlo al contribuyente que lo solicita) a los efectos del respectivo Convenio de doble imposición, no puede vincular el criterio fundado respecto a la eventual aplicación de criterios de desempate (no digamos ya a la interpretación de la propia residencia fiscal española conforme a Derecho interno) de Tribunal de Justicia del Reino de España, tras la sustanciación de proceso jurisdiccional con plena posibilidad de alegación y prueba, y las correspondientes garantías procesales, de igualdad de armas en primer término; y la segunda, que no consta la tributación por su renta mundial del recurrente en ningún otro país. De hecho, de los tres países en que al parecer hubo de permanecer el recurrente a lo largo del año, si con alguno presenta los vínculos más débiles (por tiempo de estancia, e intereses económicos -personal no consta ninguno- radicados) es Reino Unido, siendo acaso el depósito bancario alemán de mayor volumen que las dos cuentas en Reino Unido, e infinitamente superiores las retribuciones percibidas del club alemán que las percibidas del club inglés. Por lo que no deja de llamar aquí la atención ni el certificado de marras ni la pretensión (insostenible, por lo visto) del actor de ser tenido por residente fiscal británico en el ejercicio litigioso [...].

TERCERO.- *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 2 de noviembre de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

"[...] 2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Determinar si, a efectos del Convenio entre España y 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, pero en que no se certifica que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país.

2.2. Si la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, precisar 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 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, aun cuando sus ingresos procedan en mayor medida de otros países.

2.3. Si la respuesta a la primera pregunta fuera negativa, aclarar si 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.

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

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

3.2. El artículo 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.3. El artículo 4 del Convenio entre 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, de 1975.

3.4. Los artículos 94 y 96 de la Constitución española.

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

[...].

CUARTO.- *Marco normativo.*

Las normas más relevantes para la resolución del litigio son las siguientes:

a) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF).

"Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español

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".

b) Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en lo sucesivo, LIP).

"Artículo 5. Sujeto pasivo.

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

En este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley.

Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. [...]".

c) Convenio entre 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, de 1975 (en adelante, CDI).

"Artículo 4. Residente.

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. (...).

d) 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, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013.

"Artículo 1. Personas comprendidas.

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes".

"Artículo 4. Residente.

1. 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; pero la expresión no incluye a una persona que esté sujeta a imposición en ese Estado Contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él. Las expresiones "residente de España" y "residente del Reino Unido" se interpretarán, por tanto, de esta forma.

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".

d) Constitución española (CE).

"Artículo 94

1. La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, en los siguientes casos:

a) Tratados de carácter político.

b) Tratados o convenios de carácter militar.

c) Tratados o convenios que afecten a la integridad territorial del Estado o a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I.

d) Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública.

e) Tratados o convenios que supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución.

2. El Congreso y el Senado serán inmediatamente informados de la conclusión de los restantes tratados o convenios".

"Artículo 96

1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

2. Para la denuncia de los tratados y convenios internacionales se utilizará el mismo procedimiento previsto para su aprobación en el artículo 94".

QUINTO.- *La argumentación de las partes en el recurso de casación.*

a) Escrito de interposición de recurso de casación.

Tras una breve exposición de los hechos más relevantes, el escrito de interposición de la representación de don Jose Ramón se centra en la interpretación del artículo 9.1.b) LIRPF al entender que es previa al análisis del Convenio de Doble Imposición, por cuanto entiende que la primera cuestión ya ha sido resuelta por la Sentencia del tribunal Supremo de fecha 12 de junio de 2023 (rec. 915/2022).

Crítica la sentencia de instancia en cuanto la decisión judicial concluye que el recurrente tiene en España su núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos dado que la suma de los rendimientos económicos y su patrimonio en España son superiores a la suma de los rendimientos y el patrimonio situado en el extranjero. El recurrente no comparte dicho criterio pues entiende que combina una variable "flujo" como son los rendimientos con una variable "fondo" cuales son los elementos patrimoniales. Considera que esta argumentación no tiene encaje en la literalidad del artículo 9 LIRPF, pues no cabe mezclar los ingresos (cuenta de pérdidas y ganancias) con el total activo (balance de situación) para obtener una cifra agregada que sirva de término de comparación.

Insiste en que el recurrente es un asalariado por cuenta ajena que percibe un sueldo, por lo que realmente su actividad y su interés económico es exclusivamente su empleo en el club de fútbol en el que trabaja. Sobre esta base, la retribución íntegra obtenida en Alemania supera tanto a la española como aquella obtenida en el Reino Unido.

Por el contrario, las rentas pasivas obtenidas por la suma de rendimientos de capital inmobiliario y mobiliario son de escasa cuantía, por lo que no puede inferirse que radique en España el centro de sus actividades o intereses económicos.

Tampoco comparte las referencias a las relaciones personales del recurrente pues de conformidad con la jurisprudencia del TS en sentencias como de fecha 15 de diciembre de 2005, se concluye que no se pueden tener en cuenta vínculos personales afectivos o de otra índole que no sean puramente económicos.

Así las cosas, explica que en el IRPF el foco debe ponerse en los rendimientos del trabajo, pues la mayor fuente de dichos rendimientos es el salario percibido en Alemania. Insiste en que los rendimientos del trabajo son las actividades o intereses económicos del recurrente, por lo que siendo los mayores rendimientos del trabajo los obtenidos en Alemania, no se puede concluir que el recurrente hubiera tenido su residencia habitual en España en 2014.

En cuanto a la segunda cuestión afirma que la circunstancia de tener en España la mayor parte del patrimonio no puede primar para fijar la residencia por entender que radica su el núcleo principal o la base de sus intereses económicos, pues los ingresos procedan en mayor medida de otros países.

Propone como respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo la siguiente doctrina:

"En el caso de un contribuyente cuya base imponible se compone en su práctica totalidad por rendimientos del trabajo, se entenderá que no radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (artículo 9.1.b) de la Ley de IRPF) cuando de la comparación país por país resultase que la mayoría de los rendimientos han sido obtenidos fuera de España".

En cuanto a la primera y tercera cuestión formulada, efectúa un estudio conjunto de la misma y concluye que la respuesta se encuentra en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de junio de 2023 (rec. 915/2022).

Considera que la doctrina fijada en esta sentencia es clara, de modo que las autoridades españolas no pueden ignorar el alcance y contenido de un certificado emitido por el Reino Unido, con el que se ha suscrito un Convenio de doble imposición, pues dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio. Lo contrario, afirma, vulnera el artículo 96 CE y el artículo 4 CDI.

Entiende que la llamada regla del desempate prevista en el artículo 4.2 CDI solamente opera cuando existe un conflicto de residencia, esto es, cuando la persona es simultáneamente residente en ambos Estados con arreglo a su respectiva normativa interna.

Y sobre esta base argumenta que el análisis de estas dos cuestiones es supletorio respecto de la anterior, pues entiende que no operaría en el presente supuesto dado que el recurrente no es residente en España con arreglo a la LIRPF, no existiendo el conflicto de residencia. Por todo ello propone fijar como doctrina la siguiente:

"A efectos del Convenio de Doble Imposición entre España y el Reino Unido de 21 de octubre de 1975, vigente en 2014, la residencia fiscal en el Reino Unido se acredita con un certificado expedido por las autoridades de dicho Estado en los términos del citado Convenio, pese a que no certifique que el contribuyente este sujeto en el por su renta mundial y no solamente por la obtenida en dicho Estado".

En síntesis, el recurrente considera que su residencia no se localizó en España durante el año 2014 dado que los rendimientos que obtiene en mayor volumen son rendimientos de trabajo por su fichaje por un club alemán y dichos rendimientos del trabajo constituyen el centro de sus intereses económicos. Subsidiariamente, considera que en caso de conflicto para fijar la residencia habría que atenerse al certificado de residencia fiscal expedido a efectos del Convenio de Doble Imposición por parte del Reino Unido.

En consecuencia, solicita que se fije la anterior doctrina y se declare la vulneración de los preceptos antes citados, anulando la resolución del TEAR.

b) Escrito de oposición de la Abogacía del Estado

Tras la exposición de los principales hechos, comienza analizando la segunda pregunta del interés casacional objetivo, en tanto considera que se debe dilucidar previamente si el recurrente tiene efectivamente su residencia en España con arreglo al artículo 9 LIRPF.

Para determinar la residencia, muestra su conformidad con la argumentación de la sentencia y la asunción de un criterio ecléctico en cuya aplicación considera decisivo tomar en cuenta las concretas circunstancias del caso.

Asume este criterio, pues entiende que la legislación ha optado por una fórmula abierta y general y así se ha avalado por la jurisprudencia del tribunal Supremo que descarta un criterio limitado a las rentas obtenidas en cada Estado y sus cuantías.

Muestra su desacuerdo con atender exclusivamente al criterio de las cuantías de las rentas obtenidas en el ejercicio. Explica que la sentencia incluye magnitudes heterogéneas en su análisis porque ello permite desvelar de manera plástica que el principal núcleo de interés se encuentra en España.

Niega que la sentencia sustente su fallo en la existencia de relaciones personales, sino que pone en contexto las relaciones familiares con las rentas, inversiones y patrimonio.

Subraya que no se puede atender a las rentas por el mero hecho de que nos encontremos ante el IRPF, pues el precepto es aplicable también en el Impuesto sobre el Patrimonio y no se pueden fijar criterios distintos para cada impuesto.

Sucede, dice, que en nuestro Derecho la norma que determina el ámbito de la potestad tributaria del reino de España sobre las personas físicas se ha situado en el IRPF, pero en esta ley la cláusula de residencia no se vincula solo a la renta gravada por el IRPF, sino que se trata de una noción visiblemente más amplia "el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta".

Tampoco considera acertada la alusión que hace el recurrente a la ley de financiación de las Comunidades autónomas, pues esta ley persigue la distribución de los tributos cedidos entre la hacienda de las comunidades autónomas.

Por tanto, entiende que debe prevalecer la tesis ecléctica o integral que implica considerar también otros factores, como la situación de los bienes y derechos patrimoniales, la eventual existencia de un lugar de administración o gestión, los vínculos relaciones de índole económica y en sus sumas, todos aquellos que, en las concretas circunstancias del caso, sean significativas y relevantes.

En cuanto al valor del certificado de residencia fiscal emitido por la Administración británica, parte como premisa de que el recurrente ha tenido su residencia fiscal en España en 2014, si bien se debe dilucidar si también ha tenido residencia en el Reino Unido.

Sostiene que a los efectos del CDI es residente en el Reino Unido aquella persona que esté sujeta a imposición en el Estado contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él. Este es el caso del recurrente dado que resulta incontrovertido que no tributó en el reino Unido por sus rentas mundiales, y, de hecho, el propio

recurrente alegó que el único gravamen que soportó en ese Estado se limitó a las retenciones practicadas sobre el salario satisfecho por el Chelsea. Esto es, no "remesó" rentas obtenidas fuera del Reino Unido, sino que sólo tributó por las rentas obtenidas en dicho territorio.

Así pues, mantiene que no cabe reputar residente a los efectos del artículo 4 CDI. No puede ser tenido por residente en el RU en un determinado año o ejercicio, quien en él esté sujeto a imposición sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él y este es el caso del recurrente en 2014.

Afirma que el presente supuesto no se puede equiparar al resuelto en al STS de 2023, pues aquí no se debate sobre la aplicación de la norma interna. El recurrente no es residente en el Reino Unido por la directa aplicación el artículo 4 CDI por más que exista un certificado. Entiende que, si se admitiese el certificado, ignorando el resultativo interpretativo del CDI sobre los hechos, se alcanzaría una decisión que constituiría una vulneración del CDI. Así las cosas, el certificado no es suficiente, cuando es un hecho que el interesado no tributó en el Reino Unido.

Por último, en relación con la tercera cuestión, considera que no hay que acudir a las reglas del desempate del CDI pues el recurrente era residente fiscal en España.

Propone como respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo 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 que debe entenderse a sus efectos por residencia fiscal.

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

A la hora de interpretar el art. 9.1, b) de la LIRPF no debe prevalecer la tesis "monista" que se ciñe a un único elemento, el lugar de obtención de la renta, sino la tesis ecléctica o integral, que implica considerar también, junto a las rentas, otros factores, como la situación de los bienes y derechos patrimoniales, la eventual existencia de un lugar de administración o gestión, los vínculos y relaciones de índole económica y, en suma, todos aquellos que, en las concretas circunstancias del caso, sean significativas y relevantes.

En casos de "doble residencia" es necesario acudir a las reglas de desempate de los Convenios, que merecen interpretación autónoma; en particular, no son coincidentes los criterios de los arts. 4.2, a) del CDI y 9.1, b) de la LIRPF, residiendo la diferencia en que la noción de "centro de intereses vitales" del CDI incluye, junto a las relaciones económicas, las "relaciones personales (...) más estrechas", en tanto que la LIRPF se limita a aquellas (las económicas) y no toma en cuenta estas".

SEXTO.- Precedentes jurisprudenciales. La STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022).

Para enmarcar el análisis de las cuestiones de interés casacional, hemos de tener en cuenta que este Tribunal Supremo ya ha efectuado pronunciamiento en la sentencia 778/2023, de 12 de junio (rec. 915/2022), acerca del aspecto sustancial que delimita el auto de admisión de este recurso de casación, a saber, el alcance y efectos de los certificados de residencia expedidos por otro Estado con el que exista un Convenio de doble imposición, si bien el asunto que entonces fue objeto de examen versaba sobre un contribuyente que tributaba respecto a su renta mundial.

La STS 778/2023, de 12 de junio (rec. cas. 915/2022), estimó el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 10 de noviembre de 2021 de la Audiencia Nacional y ordenó la retroacción de actuaciones al momento del dictado de la sentencia, en un litigio que planteó la controversia acerca de si existía un conflicto de residencia fiscal del contribuyente entre España y Estados Unidos, países firmantes del Convenio de Doble Imposición y advierte de la necesidad de resolver el conflicto conforme a las reglas previstas en el artículo 4.2 del Convenio. Se trataba de una persona con doble nacionalidad marroquí-estadounidense que tenía varios inmuebles, vehículos y cuentas corrientes en España, pero que presentó un certificado de residencia en Marruecos y en Estados Unidos.

En ese recurso de casación la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en:

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

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

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

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

A propósito de los certificados de residencia de Estados Unidos que fueron alegados en el recurso de casación, la STS de 12 de junio de 2023, cit., concluye que si el certificado de residencia fiscal es emitido por la autoridad competente del país y hace constar de forma expresa, como es preceptivo, que se extiende a los efectos de un CD. La tesis que sustenta la STS de 12 de junio de 2023, cit., es que tales certificados deben reputarse hábiles para probar la residencia fiscal en EE. U, a efectos de la aplicación del CDI entre España y Estados Unidos, y ello sobre la base de que los órganos administrativos y judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado, ni 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, 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,

No obstante, como se destaca también en la referida STS de 12 de junio de 2023, cit., ello no impide que la remisión que hace el Convenio a la legislación interna de cada Estado contratante puede conducir a que una persona pueda ser considerada residente en cada uno de los Estados contratantes y por eso los Convenios, en aquel caso el celebrado entre España y Estados Unidos, art. 4.2, establecen 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 en aquel caso EE.UU., países firmantes del Convenio, y por tanto 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 definitiva, como explica la STS de 12 de junio de 2023, cit., el conflicto de residencia debe resolverse aplicando las reglas previstas en el Convenio y que incluyen cuatro criterios sucesivos de desempate (i) lugar donde tenga una vivienda permanente a su disposición; (ii) en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales); (iii) desarrolle su vida habitualmente y (iv) sea nacional. En último término, si se dieran en ambos Estados las cuatro circunstancias citadas, o no se dieran en ninguna de ellas, tendría que acudirse a un procedimiento amistoso para la resolución del conflicto.

También reconoce que el concepto de "centro de intereses vitales" al que se refiere el Convenio es más amplio que el concepto "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" a que alude la legislación interna española en el artículo 9.1. b) LIRPF para determinar la residencia habitual en territorio español.

Como culminación de todo ello, la STS de 12 de junio de 2023 estableció la siguiente doctrina:

"[...] 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 [...].

SÉPTIMO. - *El juicio de la Sala.*

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 por la autoridad competente del Reino Unido al recurrente, don Jose Ramón , 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.

Ocorre que, en el caso litigioso, el Sr. Jose Ramón tributó en Reino Unido por el sistema de "*remittance basis*", que consiste, en resumidas cuentas, en que las personas residentes, pero no domiciliadas (non-domiciled UK resident o non-doms), que es la situación del Sr. Jose Ramón , 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. Jose Ramón 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. Jose Ramón , 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. Jose Ramón 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. Jose Ramón, 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. Jose Ramón, 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. Ciertamente 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 de 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. Jose Ramón 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 LIRPF 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 mencionar 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 mas relevante, pero no lo hace exclusivamente bajo el criterio de la renta obtenida, antes bien, la clausula 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. Jose Ramón 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.

En consecuencia el recurso de casación ha de ser desestimado.

OCTAVO.- *Los criterios interpretativos.*

De todo lo expuesta anteriormente 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. Jose Ramón, 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 ultimo, 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.

NOVENO.- Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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. Respecto de las generadas en la instancia, se mantiene el pronunciamiento de la sentencia recurrida.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento séptimo:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 1909/2023, interpuesto por la representación procesal de Don Jose Ramón contra la sentencia núm. 37, de 11 de enero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria parcial del recurso contencioso-administrativo núm. 577/2021.

2.- 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.