

La validez del certificado de residencia fiscal emitido por otra Administración tributaria [posible actualización de la doctrina fijada por el TS en su sentencia de 12 de junio de 2023 (rec. 915/2022)]

[Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023 \(rec. 915/2022\)](#)

Carlos Peraita Gallén

Abogado

Asesor Fiscal

Arttax & Legal Abogados

Resumen: El Tribunal Supremo fijó doctrina de alcance general sobre la validez de un certificado de residencia fiscal emitido por la Administración de otro Estado a los efectos de la aplicación del Convenio de Doble Imposición correspondiente y la delimitación de una de las reglas de desempate de conflictos de residencia previstas en los Convenios de Doble Imposición suscritos por España.

En este comentario se expondrán las conclusiones alcanzadas, así como aquellas cuestiones íntimamente relacionadas que, pese a que aparentemente deberían ser pacíficas a la vista de esa doctrina, actualmente están pendientes de resolución.

Palabras clave: certificado de residencia fiscal; Convenio de Doble Imposición; conflicto de residencia; régimen de remesas; centro de intereses vitales; núcleo de intereses económicos.

I. OBJETO DE ESTUDIO

Se examinarán:

1. Los criterios sentados por el [Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de junio de 2023 \(rec. 915/2022\)](#) en relación con las posibilidades de los órganos judiciales o administrativos españoles para cuestionar un certificado de residencia fiscal emitido por la Administración de otro Estado a los efectos de la aplicación del Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI) correspondiente y la aplicabilidad de una de las reglas de desempate de conflictos de residencia previstas en los CDI suscritos por España (centro de intereses vitales).
2. Los autos de admisión de recursos de casación [de 10 de mayo de 2023 \(rec. 7744/2022\)](#), [de 26 de octubre de 2023 \(rec. 1913/2023\)](#), [de 2 de noviembre de 2023 \(rec. 1909/2023\)](#) y [de 13 de diciembre de 2023 \(rec. 2613/2023\)](#), cuya futura resolución podría confirmar dichos criterios o matizarlos en atención a las particularidades que pueda contener la normativa fiscal interna del Estado (por ejemplo, el régimen de remesas previsto en Reino Unido) cuya Administración tributaria emita el certificado de residencia fiscal correspondiente.

II. DOCTRINA FIJADA POR EL TRIBUNAL SUPREMO EN SU SENTENCIA DE 12 DE JUNIO DE 2023 (REC. 915/2022)

La [Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023 \(rec. 915/2022\)](#) estimó el recurso de casación interpuesto por un contribuyente frente a la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2021 \(rec. 3/2018\)](#), que confirmó el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Las Palmas, de la Delegación Especial de Canarias, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de los ejercicios 2008 a 2010, del que resultó una deuda tributaria a ingresar por importe de 3.615.106,43 €.

Respecto a la primera cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por remisión a su Sentencia [de 4 de](#)

[julio de 2006 \(rec. 3400/2001\)](#), el Tribunal Supremo establece que si el certificado de residencia fiscal se emite por la autoridad competente del país y contiene expresamente que se extiende a los efectos de un CDI, es válido para probar la residencia fiscal en ese país a efectos de la aplicación del CDI suscrito entre España y ese país y, por tanto, para considerar que existe un conflicto de residencia entre ambos países a la hora de determinar qué jurisdicción es competente para someter a tributación las rentas obtenidas por el contribuyente. Consecuentemente, ese conflicto de residencia debe resolverse a través de las reglas de desempate previstas en el CDI. En definitiva, **se deniega** que los órganos administrativos o judiciales españoles puedan enjuiciar las circunstancias en las que se haya emitido dicho **certificado de residencia fiscal** y **prescindir de su contenido**.

Asimismo, el Alto Tribunal establece que, para ver si hay un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez del certificado de residencia fiscal debe ser presumida, dado que el CDI tiene la consideración de tratado internacional perteneciente al ordenamiento jurídico interno ([artículo 96 de la Constitución Española](#)) y prevalece sobre las normas internas de los Estados firmantes. **Un Estado firmante de un CDI no puede enjuiciar unilateralmente la existencia de un conflicto de residencia**, pues debe estar a las normas previstas en el CDI a tal efecto.

En el supuesto enjuiciado, la Administración había rechazado el contenido del certificado de residencia fiscal debido a otros indicios a los que otorgó mayor valor probatorio para constatar que el núcleo principal de los intereses económicos del contribuyente —de nacionalidad marroquí y estadounidense— y, por tanto, su residencia fiscal, radicaba en España. Entre ellos, se señalaban la propiedad de cuatro viviendas en España frente a únicamente una en Marruecos (sin perjuicio del alquiler de una vivienda en Francia y otra en Estados Unidos), la existencia de facturas de suministros en España por importes considerables y la falta de acreditación de haber satisfecho suministros por la vivienda de Marruecos, la propiedad de seis vehículos matriculados en España con alto valor económico, la titularidad de entre tres y cinco cuentas bancarias en España frente a sólo una en Marruecos, el empadronamiento en las Islas Canarias, la tenencia de un permiso de residencia en España con anterioridad a los ejercicios regularizados, la indicación de domicilios de contacto y notificaciones en las Islas Canarias en sus relaciones con terceros y la recepción en una cuenta bancaria depositada en las Islas Canarias de transferencias mensuales de elevado importe procedentes de la entidad residente en Estados Unidos a la que prestaba servicios profesionales. También fue tomada en cuenta la mayor permanencia del contribuyente en España (entre 56 y 91 días por ejercicio regularizado) frente a Marruecos (entre 3 y 7 días por ejercicio regularizado).

Pese a todo ello, la postura del Tribunal Supremo pone de manifiesto la primacía del Derecho internacional sobre el Derecho interno, en tanto que constituye un principio constitucional, y constata que el contenido del certificado de residencia fiscal válidamente emitido no es susceptible de enervarse por elevada y consistente que sea la carga probatoria que tenga tal finalidad.

«El centro de intereses vitales requiere atender no sólo al componente económico del contribuyente, sino también al personal»

El Tribunal Supremo, por remisión al apartado 14 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), delimita una de las reglas de desempate previstas en los CDI suscritos por España: el concepto de **«centro de intereses vitales»**, considerando que **es más amplio que** el de **«núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos» (núcleo de intereses económicos)** contenido en el [artículo 9.1 b\) de la Ley del IRPF](#), al englobar no sólo las relaciones económicas más estrechas del contribuyente, sino también las personales, según la literalidad de los CDI suscritos por España. Siendo así, **esa regla de desempate no puede ser interpretada según la legislación interna de uno de los Estados firmantes del CDI**.

Señala el Tribunal Supremo que interpretar dicha regla de desempate de conflictos de residencia según la literalidad del [artículo 9.1 b\) de la Ley del IRPF](#) supondría atender únicamente a su componente económico —patrimonio e ingresos—, dejando al margen el componente personal, que comprende aspectos variados, como pueden ser: la localización de aquellas personas con las que el contribuyente mantenga relaciones familiares y sociales, la ubicación en la que realice actividades culturales o de diversa índole que puedan tener trascendencia o el lugar en el que haya vivido durante la mayor parte de su vida y en el que pueda tener arraigo, tal y como se desprende del apartado 15 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

Si bien los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE no tienen la consideración de fuente del ordenamiento jurídico español, sino que son meras pautas interpretativas —así lo consideró la [Audiencia Nacional en su Sentencia de 23 de febrero de 2023 \(rec. 466/2019\)](#)—, a la vista del apartado 15 del Comentario al artículo 4, **parece que debe prevalecer el componente personal sobre el económico a efectos de determinar cuál es el centro de intereses vitales del contribuyente**, lo que obvia el [artículo 9.1 b\) de la Ley del IRPF](#) al configurar el núcleo de intereses económicos como criterio determinante de la residencia fiscal:

«Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir especial atención».

III. CUESTIONES QUE SE ENCUENTRAN PENDIENTES DE RESOLUCIÓN

III.1. Auto del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2023 ([rec. 7744/2022](#))

La cuestión con interés casacional consiste en determinar **si** un órgano judicial o administrativo, para comprobar la residencia fiscal de un

administrado, puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades del otro Estado firmante del CDI debido al hecho de que en ese Estado el administrado no tribute por su renta mundial por estar sometido a un régimen fiscal que, aunque se aplique a residentes de ese Estado, sólo grava las rentas obtenidas en ese Estado. El hecho de que los rendimientos y las ganancias obtenidas en el extranjero únicamente tributen en el Estado de residencia en caso de que se remitan a dicho Estado constituye el rasgo diferenciador de un régimen fiscal configurado en varios países y comúnmente conocido como «régimen de remesas»: en concreto, «remittance basis taxation» en Reino Unido, esto es, el régimen fiscal aplicable en el caso enjuiciado y que solo es susceptible de aplicación por parte de los residentes no habituales o no domiciliados con propósito de permanencia en Reino Unido.

«La imposibilidad de prescindir del certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente a los efectos del CDI podría verse excepcionada si en su Estado de residencia el contribuyente no tributa por su renta mundial»

En atención a la doctrina fijada por el [Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de junio de 2023 \(rec. 915/2022\)](#), que rechaza sin matiz alguno que los órganos judiciales o administrativos puedan prescindir del contenido de ese certificado de residencia fiscal, sería llamativo que desvirtúe ese criterio el hecho de que el contribuyente, con motivo del acogimiento a un régimen fiscal determinado, no tribute por su renta mundial en el Estado cuya autoridad fiscal ha emitido el certificado de residencia fiscal.

Ahora bien, tal matiz podría tener cobertura en el apartado 108 de los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (disposición relativa a la imposición de remesas), que establece que, en aquellos casos en los que una renta obtenida en el extranjero no sea remitida al Estado de residencia y, por tanto, no sea gravada en el Estado de residencia, **al no estar el contribuyente sujeto a doble imposición potencial, «se podría considerar inapropiado el otorgarles el beneficio de las disposiciones del Convenio sobre dicha renta»**. De hecho, el artículo 23.1 del CDI suscrito entre España y Reino Unido constituye una cláusula antiabuso que impide que los beneficios del CDI apliquen a aquellas rentas que no puedan ser gravadas en Reino Unido por haberse acogido al régimen de remesas.

Habrà que estar al pronunciamiento que el Tribunal Supremo dicte en su día para conocer si la aplicación de un régimen fiscal que no grave al contribuyente por su renta mundial es susceptible de excepcionar la consideración genérica de que no puede prescindirse del contenido de un certificado de residencia fiscal. Al margen de Reino Unido, **otros países como Irlanda, Japón, Israel, Singapur, Malta, Malasia, Tailandia y Barbados cuentan en su norma fiscal interna con un régimen de remesas**, y los CDI suscritos entre España y dichos países prevén cláusulas antiabuso análogas a la contenida en el artículo 23.1 del CDI suscrito entre España y Reino Unido. Por tanto, la doctrina de alcance general que pueda fijar el Tribunal Supremo al resolver su Auto [de 10 de mayo de 2023 \(rec. 7744/2022\)](#) podría ser de gran interés para contribuyentes que cuenten con un certificado de residencia fiscal emitido por la Administración tributaria de alguno de dichos países y que en ese país apliquen un régimen de remesas.

Una problemática similar tiene lugar con motivo de la aplicación del régimen especial previsto en la normativa española del IRPF para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, recogido en el [artículo 93 de la Ley del IRPF](#) y coloquialmente conocido como «Ley Beckham». Este régimen, *grosso modo*, únicamente somete a imposición las rentas obtenidas en España, con la excepción de los rendimientos del trabajo. Según la interpretación administrativa del artículo 120.1 del Reglamento del IRPF, que desarrolla dicho régimen, quienes opten por su aplicación pueden solicitar un certificado de residencia fiscal en España, pero no a los efectos de las disposiciones de un CDI suscrito por España (criterio contenido, entre otras, en la contestación de la Dirección General de Tributos a la [consulta vinculante de 21 de marzo de 2022 \(V0599-22\)](#)).

III.2. Autos del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2023 (rec. 1913/2023) y de 2 de noviembre de 2023 (rec. 1909/2023)

Estos autos de admisión de recursos de casación, más recientes que el comentado anteriormente, tienen por objeto una cuestión estrechamente ligada a la contenida en aquel, si bien delimitada, exclusivamente, a la validez que pueda tener el certificado de residencia fiscal expedido por la Administración tributaria de Reino Unido en aquellos casos en los que al contribuyente a cuyo nombre se expide le resulta de aplicación el régimen fiscal «remittance basis taxation». Una de las cuestiones con interés casacional consiste en determinar si, a efectos del CDI suscrito entre España y Reino Unido vigente en 2014 (vigente actualmente y que únicamente ha sido objeto de modificaciones menores desde su publicación en el Boletín Oficial del Estado en fecha 15 de mayo de 2014), la aportación de un certificado expedido en Reino Unido que acredite la residencia fiscal en dicho Estado —sin acreditar que el contribuyente esté sujeto en Reino Unido por su renta mundial y no solo por las rentas obtenidas en ese Estado— es suficiente para justificar la residencia fiscal.

Asimismo, en caso de resolverse afirmativamente la cuestión anterior, presenta interés casacional determinar **si el concepto «núcleo de intereses económicos» como criterio determinante de la residencia fiscal en España**, previsto en el [artículo 9.1 b\) de la Ley del IRPF](#), puede interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido ese criterio **prima que el contribuyente tenga en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, aun cuando sus ingresos procedan en mayor medida de otros países**.

Esa cuestión, pese a ya haber sido admitida a casación con una literalidad muy similar mediante el [Auto del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2022 \(rec. 915/2022\)](#) —si bien con un mayor grado de intensidad, puesto que la cuestión consistía en si bastaba, y no si prevalecía, con que el

contribuyente tuviera en España un patrimonio inmobiliario o mobiliario, del que no procedieran ingresos, para entender cumplido ese criterio determinante de la residencia fiscal, así como si esa circunstancia bastaba para enervar la eficacia de un certificado de residencia fiscal emitido por otro Estado a los efectos del CDI correspondiente—, finalmente no fue resuelta en la Sentencia de 12 de junio de 2023, al considerar el Alto Tribunal que, en atención a las conclusiones alcanzadas en dicha sentencia, no era necesario para resolver el asunto fijar doctrina sobre esa cuestión, sobre todo teniendo en cuenta que no puede hacerse con alcance general debido a que el [artículo 9.1 b\) de la Ley del IRPF](#) debe interpretarse según los elementos probatorios de cada proceso. En atención a ello, sería sorprendente que el Tribunal Supremo se pronunciara al respecto al resolver sus Autos [de 26 de octubre de 2023 \(rec. 1913/2023\)](#) o [de 2 de noviembre de 2023 \(rec. 1909/2023\)](#).

La última cuestión con interés casacional contenida en los referidos autos es idéntica a una de las ya resueltas [en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023 \(rec. 915/2022\)](#) y consiste en determinar si, en caso de resolverse negativamente la primera de las dos cuestiones anteriores, es necesario acudir a las reglas de desempate previstas en el CDI, y si el centro de intereses vitales del artículo 4.2 del CDI suscrito entre España y Reino Unido es equiparable al núcleo de intereses económicos del [artículo 9.1 b\) de la Ley del IRPF](#). La referida sentencia ya subrayó el diferente alcance de ambos conceptos y la necesidad de interpretarlos de forma diferenciada.

III.3. Auto del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2023 (rec. 2613/2023)

Las tres cuestiones con interés casacional contenidas en este auto de admisión de recurso de casación son idénticas a las ya resueltas por medio de la [Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023 \(rec. 915/2022\)](#). Tal y como se ha expuesto anteriormente, el [Auto del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2022 \(rec. 915/2022\)](#) contenía, además, una cuestión con interés casacional relativa al núcleo de intereses económicos que, finalmente, no fue resuelta por medio de dicha sentencia, al considerarse que no era necesario para la resolución del asunto.

Sin embargo, cabe destacar que en el supuesto de hecho que tiene por objeto el recurso de casación 2613/2023, el contribuyente intentó hacer valer ante la Administración tributaria española, sin éxito, un certificado de residencia fiscal en Reino Unido y parte de la fundamentación que llevó a la sentencia de instancia a prescindir de su contenido y a considerar que era residente fiscal en España residía en el hecho de que tributó en Reino Unido aplicando el régimen de remesas:

«Aunque de las actuaciones no puede deducirse que en este caso se negara valor al certificado emitido en Reino Unido por el hecho de haber tributado allí únicamente por el sistema de remesas, es lo cierto que sí se tuvo en cuenta por la Sala de instancia, para determinar la residencia efectiva en 2014, que no resultó probado que las rentas obtenidas ese año se hubieran sometido en ese estado a un gravamen equiparable al IRPF».

Esa circunstancia diferencia este supuesto de hecho del enjuiciado [en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023 \(rec. 915/2022\)](#), en tanto que, en este último, el contribuyente pretendió hacer valer certificados de residencia fiscal emitidos por las autoridades competentes de Marruecos y Estados Unidos, países que no cuentan con un régimen de remesas. Ello podría suponer que este auto de admisión de recurso de casación, pese a contener cuestiones idénticas a las resueltas en dicha sentencia, sea resuelto en sentido diferente, en línea con la resolución que pueda recaer en los recursos de casación: rec. 7744/2022, rec. 1913/2023 y rec. 1909/2023, comentados anteriormente.

