

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 30 de junio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 3871/2024

SUMARIO:

IRPF. Residencia habitual. Convenios para evitar la doble imposición. Convenio con la Federación Rusa. IRNR. Determinación de la residencia. *Conflicto de residencia entre dos Estados. Inexistencia de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio.* La recurrente no presentó declaración del IRPF del ejercicio 2015, y tras el correspondiente procedimiento de inspección, se dictaron los acuerdos de liquidación y sancionador (este último, anulado por la resolución). La recurrente tiene doble nacionalidad, las de Rusia y Francia, su cónyuge tiene nacionalidad rusa, francesa y canadiense, ambos disponen de viviendas en España y Rusia, y sus hijos residen en Francia. La actuación de la Agencia Tributaria tiene su origen en los más de seiscientos mil euros que afloran en la cuenta bancaria que comparte con su marido en el BBVA, y que provienen de una cuenta de Suiza. A la recurrente se le requirió certificado de residencia fiscal, manifestando que no lo había presentado, por no haber realizado actividad económica ni laboral en el ejercicio fiscal. La sentencia recurrida estima el recurso pues aunque la recurrente, no ha acreditado residencia fiscal en otro país debe ser considerada residente en Rusia conforme al Convenio de aplicación, y tiene sus intereses vitales en Rusia, ya que en este caso coincide con aquél en el que el marido reciba la asistencia sanitaria, de acuerdo con la STS de 12 de junio de 2023, recurso n.º 915/2022. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si puede establecerse la situación de conflicto de residencia de un contribuyente en España respecto al IRPF a los efectos de aplicar los criterios de desempate que establece el art. 4.2 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa, de 16 de diciembre de 1998, para evitar la doble imposición, sin que conste la existencia de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante (Federación Rusa), ni se haya determinado que conforme a las condiciones de la legislación de dicho Estado, esté sujeto a imposición en el mismo a efectos del IRPF.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as

RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 30/06/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3871/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Síguenos en...



Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3871/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 30 de junio de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Preparación del recurso de casación.

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 2 de febrero de 2024, que estimó el recurso 276/2023, frente la resolución del TEAR de Canarias de fecha 28 de Abril de 2023, que acordó estimar parcialmente las reclamaciones económico administrativas n.º NUM000 y n.º NUM001, confirmando el acuerdo de liquidación sobre el IRPF de 2015 y anulando la sanción.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, los artículos 4 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa para evitar la doble imposición, y 9 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.

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea y considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [LJCA], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) de la LJCA.

SEGUNDO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

El tribunal de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, habiendo comparecido el abogado del Estado, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo han hecho como parte recurrida D.ª Rafaela.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la Comunidad de Madrid, se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

En el escrito se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal alegadas en la demanda y tomadas en consideración en la sentencia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias invocadas del artículo 88.2 de la

Síguenos en...



LJCA, y de las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- *Justificación de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

De los antecedentes recogidos en la sentencia y en el acto impugnado, cabe destacar que la recurrente no presentó declaración del IRPF del ejercicio 2015, y tras el correspondiente procedimiento de inspección, se dictaron los acuerdos de liquidación y sancionador (este último, anulado por la resolución). La recurrente tiene doble nacionalidad, las de Rusia y Francia, su cónyuge tiene nacionalidad rusa, francesa y canadiense, ambos disponen de viviendas en España y Rusia, y sus hijos residen en Francia.

Por su parte, la actuación de la Agencia Tributaria tiene su origen en los más de seiscientos mil euros que afloran en la cuenta bancaria que comparte con su marido en el BBVA, y que provienen de una cuenta de Suiza. A la recurrente se le requirió certificado de residencia fiscal, manifestando que no lo había presentado, por no haber realizado actividad económica ni laboral en el ejercicio fiscal.

La sentencia recurrida estima el recurso cuando concluye que, pese a afirmar que «[...] la recurrente, no ha acreditado residencia fiscal en otro país [...]» (FD tercero), examina si la actora reside habitualmente en ambos Estados (España y Rusia) y, debe ser considerada residente en Rusia conforme al Convenio de aplicación, y que la recurrente tiene sus intereses vitales en Rusia, ya que el centro de intereses en éste caso, coincidirá con aquél .en el que el marido reciba la asistencia sanitaria, y se apoya además en la STS de 12 de junio de 2023 (RCA 915/2022), que frente a la siguiente cuestión de interés casacional objetivo:

«[...] 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"».

Respondía en los términos que siguen:

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

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

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

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

El marco normativo a tener presente lo constituye el artículo 4 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa para evitar la doble imposición:

«1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de registro o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

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

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

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

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

3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva».

También resulta relevante el artículo 9 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:

«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».

Pues bien, el recurrente en casación entiende que la sentencia de instancia infringe estos preceptos porque, para aplicar el apartado 2 del citado artículo 4 del Convenio, asume que la recurrente reside en Rusia cuando ni ha aportado certificado de residencia fiscal (ni a efectos del CDI ni a ningún otro efecto) ni ha tomado en consideración ni fue alegada la legislación de Rusia al respecto, planteando que el punto 3º de la citada respuesta de la STS, se refiere literalmente a cuando estemos "en presencia de un conflicto de residencia", y considera que para estar en presencia de un conflicto de residencia no basta la mera alegación del interesado, ni siquiera la apreciación subjetiva del juzgador, sino que es preciso que, en efecto, el interesado tenga residencia en el otro Estado "en virtud de la legislación de ese Estado", extremo que no ha sido alegado ni objeto de debate.

TERCERO.- *Cuestión en la que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si puede establecerse la situación de conflicto de residencia de un contribuyente en España respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los efectos de aplicar los criterios de desempate que establece el apartado 2 del artículo 4 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa, de 16 de diciembre de 1998 , para evitar la doble imposición, sin que conste la existencia de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante (Federación Rusa), ni se haya determinado que conforme a la las condiciones de la legislación de dicho Estado, esté sujeto a imposición en el mismo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CUARTO.- *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico anterior.

Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 4 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa para evitar la doble imposición, de 16 de diciembre de 1998 (BOE de 6 de julio de 2000) y 9 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. 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.

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto. Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto. Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 3871/2024, preparado por el abogado del Estado contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 2 de febrero de 2024, que estimó el recurso 276/2023.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si puede establecerse la situación de conflicto de residencia de un contribuyente en España respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los efectos de aplicar los criterios de desempate que establece el apartado 2 del artículo 4 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa, de 16 de diciembre de 1998 , para

evitar la doble imposición, sin que conste la existencia de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante (Federación Rusa), ni se haya determinado que conforme a la las condiciones de la legislación de dicho Estado, esté sujeto a imposición en el mismo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 4 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa para evitar la doble imposición, y 9 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. 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.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).