

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087000

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 20 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 915/2022

SUMARIO:**IRNR. Determinación de la residencia. Conflicto de residencia entre dos Estados. Convenio con EE.UU.**

La sentencia impugnada en su *ratio decidendi* sostuvo que ante la ausencia de más datos sobre los bienes y rentas del recurrente en Estados Unidos -carga probatoria que recae en el propio interesado en hacer valer su pretensión de residencia fiscal, no siendo dable trasladarla a la Administración a través de un procedimiento de solicitud de datos a la autoridad competente estadounidense-, resulta la prueba aportada por el recurrente mayoritariamente irrelevante a los efectos pretendidos, pues dicha parte se ha limitado a alegar y acreditar través de la documentación aportada la localización de su actividad económica fuera del territorio nacional, pero no concretamente en Estados Unidos. Y frente a ella, se alza la prueba indiciaria sustentada por la Administración, que ha puesto de manifiesto un conjunto de inversiones inmobiliarias, bienes, cobro de rentas, y derechos situados o que pueden ejercitarse en España, lo que llevó a la Sala a concluir que en nuestro país se halla el núcleo principal de sus intereses económicos, por lo que, en definitiva, es España a la que cabe considerar como país de residencia y donde le corresponde tributar al recurrente, no siendo necesario entrar a valorar la aplicación del Convenio de Doble Imposición de referencia, habida cuenta de que no existe conflicto de residencia que hubiere precisado acudir a las Reglas previstas en el art. 4.2 del Convenio con EE.UU. La solución ante una supuesta doble residencia, dadas las circunstancias concurrentes en el supuesto examinado, y en aplicación de aquélla, reconduciría la cuestión a la atribución de la residencia al lugar donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas el actor, esto es, al centro de sus intereses vitales, que, conforme hemos expuesto con anterioridad, se halla en España. Las cuestiones que presentan interés casacional consisten en 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. Se debe 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. Además, deberá 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 art. 4.2 CDI, consistente en el «centro de intereses vitales» es equiparable al concepto de «núcleo de intereses económicos» del art. 9.1.b) Ley IRPF. Finalmente, se determinará si la expresión «núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos» que emplea el art. 9.1.b) Ley IRPF 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». [Vid. SAN de 10 de noviembre de 2021, recurso n.º 3/2018 (NFJ087001) contra la que se plantea el recurso casación].

PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 94 y 96.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 9.

Convenio de 22 de febrero de 1990 (Convenio con EE.UU), art. 4.

PONENTE:

Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO
Don MARIA ISABEL PERELLO DOMENECH
Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
Don ANGELES HUET DE SANDE
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 20/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 915/2022

Materia: ACCION ADMINISTRATIVA Y ACTO ADMINISTRATIVO

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excma. Sra. D.^ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M. Concepción Riaño Valentín

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 915/2022

Ponente: Excma. Sra. D.^ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M. Concepción Riaño Valentín

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D.^ª María Isabel Perelló Doménech

D. José Luis Requero Ibáñez

D.^a Ángeles Huet De Sande

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de julio de 2022.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. El procurador don Bernardo Cobo Martínez de Murguía, en representación de don Artemio, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 10 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 3/2018, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de noviembre de 2017, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, deducida contra el acuerdo de liquidación NUM001, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Las Palmas, de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, del que resultó una deuda tributaria a ingresar de 3.615.106,43 euros.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. Los artículos 1 y 4.2 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990).

2.2. Los artículos 94 y 96 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"].

2.3. El artículo 9.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, y subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4. 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) LJCA.

4.1. La doctrina fijada por la Sala de instancia puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], pues, "[u]na interpretación como la que luce la sentencia recurrida, en un contexto en el que la fiscalidad internacional juega un papel esencial en el ámbito tributario, puede afectar de lleno a la credibilidad de nuestras instituciones en relación con la aplicación de los tratados internacionales que suscriben, pues -de prosperar esa tesis- las reglas concordadas podrían dejar de aplicarse, unilateralmente, por los Estados firmantes del CDI prescindiendo por completo de sus mecanismos para solucionar conflictos".

4.2. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], en atención a la concurrencia de dicho "[...] indicador en la medida en que la doctrina que se fije será de aplicación a un número indeterminado de personas, afectando, por ejemplo, a miles de nacionales extranjeros que mantienen en España un patrimonio vacacional relevante, pero no obtienen rentas ni tienen otro vínculo en dicha jurisdicción. Ello, además, cuando éstos pudieran disponer de certificados de residencia emitidos por las autoridades competentes de Estados con los que España tenga suscrito un CDI".

4.3. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil. Afirma que "el TS ha tenido ocasión de pronunciarse sobre litigios concernientes a cuestiones similares a las abordadas en la sentencia. Tales pronunciamientos, empero, no despejan por completo las complejas cuestiones que aquí se plantean o, dada su lejanía en el tiempo y la relevancia actual de la fiscalidad internacional, necesitan un reforzamiento o una matización para que el efecto útil del recurso de casación se desarrolle en su integridad".

5. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

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

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de febrero de 2021, habiendo comparecido el procurador don Bernardo Cobo Martínez de Murguía, en representación de don Artemio, 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 ha hecho como parte recurrida el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien no se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. 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 don Artemio se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. 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)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además, (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. 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. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1. Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 26 de octubre 2012 se iniciaron actuaciones inspectoras con el contribuyente don Artemio con la siguiente extensión y alcance:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], periodos 2008, 2009 y 2010, alcance general.
- Impuesto sobre la Renta No Residentes ["IRNR"], periodos 2008, 2009 y 2010, alcance general.
- Impuesto sobre el Patrimonio ["IP"], periodos 2008, 2009 y 2010, alcance general.

2. Incoación acta de disconformidad.

El 7 de noviembre de 2013 se formalizó el acta de disconformidad, A02 72304121, por el IRPF de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 con una propuesta de liquidación de 3.071.745,45 euros, así como informe ampliatorio, siendo ambos notificados en ese mismo día.

En el curso de las actuaciones inspectoras se pusieron de manifiesto los siguientes hechos:

- Don Artemio está soltero sin hijos, según manifestó el representante en diligencia nº 1.1
- Don Artemio tiene doble nacionalidad marroquí-estadounidense. Se solicitó en diligencia nº 4 fotocopia del pasaporte de Estados Unidos, así como original y fotocopia del pasaporte de Marruecos. En relación al pasaporte

marroquí, sólo aportó copia de la primera página, figura expedido el 26/12/2012 y manifestó que "no constan viajes en el mismo dado que acaba de renovarlo".

-Don Artemio es asesor financiero del DIRECCION000, fondo internacional de inversión en Estados Unidos y Europa que está domiciliado en el paraíso fiscal Islas Caimán, y que figura como ordenante de abonos periódicos en la cuenta del obligado con número NUM002, todos bajo el concepto "LIQUIDACIONES OA DIRECCION000" por importe global anual de 311.326,15 euros en 2008, 341.185,53 euros en 2009 y 329.581,44 euros en 2010 (con detalle en las páginas 58 y 59 del acta).

-Don Artemio permaneció 56, 63 y 91 días, respectivamente, en España en los tres ejercicios, 12, 3 y 7 días en Marruecos.

-Don Artemio está empadronado en el domicilio en AVENIDA000 NUM003 desde el día 20 de mayo de 2002, según contestación de 9 de mayo de 2013 del Ayuntamiento de DIRECCION001 al requerimiento de información emitido al efecto.

-El obligado tributario aportó en diligencia nº 4 un certificado de residencia fiscal en Marruecos, añadido a mano "en los ejercicios 2008 a 2011", fechado el 27 de diciembre de 2012 (una vez iniciada la inspección), que no figura expedido por las Autoridades Fiscales marroquíes sino por el "Ministère des Finances et de la Privatitation". En diligencia nº 8 aportó otro certificado de fecha 31 de mayo de 2013, expedido por el mismo Ministerio, en el que se lee que el obligado "es residente fiscal en Marruecos en los ejercicios 2008 a 2012". A efectos del funcionario que lo expide, está firmado por "Vicenta" a solicitud del obligado tributario, y está sellado con la inscripción: "Le chef de la subdivision des particuliers. Hay Urbano. Signé: Victorio".

-Don Artemio es propietario de cuatro viviendas en España y una en Marruecos (y la alquilada en Francia). Las viviendas sitas en España tienen un valor catastral acumulado que en 2009 y 2010 se aproxima al millón de euros.

-Existen facturas de consumo considerable durante todo el año en las viviendas de su propiedad en España, sin haber acreditado este hecho en Marruecos.

-Don Artemio es propietario de seis vehículos en España que cuentan con matrículas históricas, de alto valor económico. Además, ha adquirido vehículos sucesivamente en España, en particular dos en los ejercicios comprobados: Porsche Cayenne, adquirido en marzo 2008, y Hyundai H1 adquirido en agosto 2009.

-Don Artemio es titular único de entre tres y cinco cuentas bancarias en España y una en Marruecos. Sólo tomando en consideración la cuenta en España que refleja movimientos más significativos, el total de transferencias e ingresos recibidos en los tres ejercicios comprobados roza los cuatro millones y medio de euros (632.841,53 euros en 2008; 2.983.831,23 euros en 2009 y 862.424,66 euros en 2010).

-Don Artemio indica reiteradamente domicilios de contacto y notificaciones en Gran Canaria en sus relaciones con terceros (Securitas Direct, Mutua de Seguros Pelayo, Parking y Marquesinas, Caja Insular de Canarias, Caixa, American Express Card y Spanair-Plus American Express).

-Las transferencias periódicas que recibe del DIRECCION000, para el que presta servicios profesionales, son recibidas en una cuenta abierta en la Caja Insular de Canarias, por un importe mensual aproximado de 25.000 euros.

3. Trámite de alegaciones.

El día 7 de noviembre de 2013 se abrió el plazo de alegaciones de 15 días (hábiles), previsto en el artículo 188.1 RGAT, teniendo entrada el 20 de noviembre de 2013 en el Registro General de Documentos de la AEAT en Las Palmas un escrito por medio del cual el representante del contribuyente solicitaba la ampliación del plazo para presentar alegaciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91 RGAT. El 29 de noviembre de 2013 se notificó el acuerdo del Inspector- Jefe por el que se concedió de forma expresa tal ampliación hasta en 7 días (hábiles), es decir, hasta el 4 de diciembre de 2013. Dentro del plazo otorgado al efecto, el obligado presentó escrito de alegaciones el 3 de diciembre 2013 cuyos puntos de oposición a la propuesta se resumen en que don Artemio no es residente fiscal en España en los años 2008 a 2010 por los siguientes motivos:

-Su centro de intereses vitales radica en el Reino de Marruecos, aportando documentación diversa extraída de internet y de periódicos respecto de la residencia habitual en ese país de su entorno familiar cercano.

-Su centro de intereses económicos radica en Estados Unidos, aportando las declaraciones de la renta 2008, 2009 y 2010 (Form 1040 US Individual Income Tax Return), el pasaporte estadounidense, copias de tarjetas VISA de cuentas en bancos americanos y de su carnet de conducir americano.

- Las rentas que percibe son de fuente extranjera procedentes del DIRECCION000, entidad holding situada en Singapur y que tiene una oficina en Shanghai (China), según se puede observar en su página web. Además, aporta copia de las tarjetas VISA de sus cuentas en bancos de Singapur.

4. Acuerdo de liquidación.

El 17 de marzo de 2014, la Dependencia Regional de Inspección de Las Palmas, de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, dictó acuerdo de liquidación, NUM001, complementado por informe ampliatorio, y del acuerdo de rectificación NUM001, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, del que resultó una deuda tributaria a ingresar de 3.615.106,43 euros.

La Inspección consideró que el obligado tributario era residente fiscal en España en los años objeto de comprobación, en aplicación del criterio previsto en la letra b) del apartado del artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al entender probado que radica en España, en concreto en las Islas Canarias, el núcleo principal de los intereses económicos del contribuyente, por lo que, en consecuencia, debería tributar en España por la totalidad de su renta mundial en los años objeto de regularización.

En la resolución se indicaba que:

"[...] para acreditar la residencia fiscal de esta persona en Marruecos debía haber presentado un certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal y no del "Ministère des Finances et de la Privatitation". Además, debiera constar su permanencia y obligaciones fiscales,

siendo que en el primero sólo figura escrito a mano que la residencia se refería a 2008-2011, y en ninguno se recoge la figura impositiva y el gravamen de todas las rentas obtenidas".

El acuerdo añadía que:

"[...] Así, según manifestaciones del representante en diligencia nº 2, el obligado había presentado declaraciones del impuesto personal en Marruecos en 2008, 2009 y 2010, indicando que "están pendientes de aportar". Habiéndose requerido con asiduidad por la Inspección, manifestó en diligencia nº 10 que el contribuyente es no residente y por ese motivo "no tiene por qué aportar dichas declaraciones", limitándose a entregar un documento en idioma francés encabezado como "Etat de Paiements", en el que, según traducción aportada en diligencia nº 11, se recogerían "los pagos por cotizaciones a la Tesorería General del Reino de Marruecos durante los años 2009 a 2013". Nótese que en ese documento no aparecen los pagos efectuados a la Tesorería marroquí durante el 2008, y en segundo lugar, y más importante, no se trata de las declaraciones de la renta, sino de supuestas cotizaciones a la Seguridad Social (decimos supuestas porque han de venir referidas a una dedicación profesional no acreditada, a pesar de ser requerido para ello)."

El acuerdo concluía indicando respecto a la residencia fiscal en Estado Unidos alegada por primera vez en el trámite de alegaciones que:

"[...] Respecto de las pretendidas "declaraciones de la renta", cabe señalar que se trata de meras fotocopias sin validación oficial. Además, consignó ingresos nulos según las casillas 7 a 22 del apartado "income" con consiguiente inexistencia de cuota a ingresar en ese país. De nuevo nos encontramos, pues, que esta persona no ha pagado impuestos en Estados Unidos.

También entrega fotocopia del pasaporte estadounidense con numerosos sellos por viajes a Asia. Esta circunstancia ya fue comentada anteriormente, y es que los viajes se deben a la actividad profesional y no es extraño que se desplace a Asia (sin que en el curso de las actuaciones se haya podido verificar el número de viajes que efectuó desde Marruecos ya que no entregó las fotocopias de todas sus hojas del pasaporte de Marruecos). Lo importante en este punto es que las retribuciones por su trabajo se cobran en España y no en EE.UU.

Igualmente aporta la fotocopia de sus tarjetas VISA -no de extractos de movimientos- y fotocopia del carnet de conducir en aquel país en aquel país (anverso y reverso), sin que nada pruebe esta documentación.

Cabe concluir que, a pesar de manifestar y alegar que era residente fiscal al menos en dos países simultáneamente, quedando sujeto por renta mundial en ambos casos (lo que tampoco se acierta a comprender), la realidad es que no hay constancia de su residencia fiscal ni de la tributación de sus elevadas rentas en Marruecos o EE.UU, motivo por el que se acuerda DESESTIMAR las alegaciones y CONFIRMAR el criterio propuesto por el instructor del procedimiento".

Dicho acuerdo se notificó el 21 de marzo de 2014.

5. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación, don Artemio interpuso el 23 de abril de 2014 reclamación económico-administrativa núm. NUM000 ante el Tribunal Económico- Administrativo Central.

En dicha reclamación expuso que no era residente fiscal en España, al no concurrir sobre el mismo ninguno de los requisitos previstos en el artículo 9 LIRPF determinantes de la residencia fiscal en España. En concreto, afirmaba el contribuyente que no radica en territorio español el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, no habiendo demostrado la Inspección que el obligado obtuviera rentas o realizara ninguna gestión o administración de ningún tipo de negocio o interés económico en España, sin que los inmuebles de los

que es titular en territorio español puedan considerarse inversiones, puesto que están destinados a ser disfrutados en su tiempo de ocio por él mismo y su entorno familiar.

Alegó, asimismo, que, en caso de aplicarse la cláusula de desempate prevista en el Convenio de doble imposición suscrito entre España y Marruecos, debería ser considerado residente fiscal en Marruecos, al ser nacional de dicho país, siendo aplicable igualmente dicho razonamiento con Estados Unidos de América (USA), al tener nacionalidad estadounidense.

7. Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 2 de noviembre de 2017, el Tribunal Económico-administrativa Central dictó resolución por la que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000.

8. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Don Artemio interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 3/2018 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho sexto con el siguiente tenor literal:

"Tampoco acredita el actor que tuviere efectivamente su centro de intereses económicos en Estados Unidos, pues amén de constituir una pretensión a todas luces incongruente con la afirmación de ser residente fiscal en Marruecos, como antes señalábamos, no ha acreditado que tuviere en aquél más intereses económicos que en España.

El propio recurrente reconoce en su demanda que el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos sólo tiene sentido como el lugar desde el cual se desarrolla, dirige o gestiona una actividad económica determinada, pues bien, siendo esto cierto, su oposición al acuerdo de liquidación y resolución del TEAC se ha centrado en negar que el centro de su actividad económica se halla en España, pero no ha probado en modo alguno que éste se hallare en Estados Unidos, únicamente ha justificado ser propietario de bienes, vehículos en otros países, así como su participación en distintas entidades que han realizado actividades e inversiones en el extranjero. Así, en la demanda manifiesta el ** que desarrolla funciones de dirección y gestión financiera, como vicepresidente ejecutivo del DIRECCION000, que tenía a su disposición una secretaria en Singapur, y oficinas en Singapur y Shanghai, contando además, con viviendas habituales en Nueva York, Singapur y París.

Aporta el actor documentación -carente de traducción mediante intérprete jurado- relativa a su participación en diversas entidades mercantiles, si bien no acredita con ello que la fuente de renta fuera obtenida en Estados Unidos, y que por ellos hubiera tributado en dicho país. Concretamente, obra en el expediente administrativo la remisión de transferencias a España que el recurrente recibe del DIRECCION000, no figurando dato alguno relativo al lugar de obtención de tales ingresos. A mayor abundamiento, avala que hubieran sido obtenidos en España, la manifestación actora relativa a que las cantidades imputadas por la Inspección como retribución por el desempeño del trabajo, constituyen gastos que derivan del desempeño de la actividad profesional del propio recurrente como vicepresidente ejecutivo del DIRECCION000 en la captación y gestión de fondos que realiza en territorio nacional.

Además, procede significar que, a efectos de acreditar una determinada residencia fiscal, no basta con aportar copia del contrato de alquiler de un piso en Nueva York, o de otros arrendamientos, pues a los efectos que nos ocupan, lo relevante sería que constituyera la residencia del obligado durante plazos prolongados de tiempo, lo que permitiría atribuirle un carácter de permanencia.

Por tanto, ante la ausencia de más datos sobre los bienes y rentas del recurrente en Estados Unidos -carga probatoria que recae en el propio interesado en hacer valer su pretensión de residencia fiscal, no siendo dable trasladarla a la Administración a través de un procedimiento de solicitud de datos a la autoridad competente estadounidense, como se dice en la demanda-, resulta la prueba aportada por el recurrente mayoritariamente irrelevante a los efectos pretendidos, pues dicha parte se ha limitado a alegar y acreditar través de la documentación aportada la localización de su actividad económica fuera del territorio nacional, pero no concretamente en Estados Unidos. Y frente a ella, se alza la prueba indiciaria sustanciada por la Administración, que ha puesto de manifiesto un conjunto de inversiones inmobiliarias, bienes, cobro de rentas, y derechos situados o que pueden ejercitarse en España, lo que lleva a esta Sala a concluir que en nuestro país se halla el núcleo principal de sus intereses económicos, por lo que, en definitiva, es España a la que cabe considerar como país de residencia y donde le corresponde tributar al recurrente.

Resta por señalar que, como consecuencia de cuanto hemos expuesto y razonado, no se hace necesario entrar a valorar la aplicación del Convenio de Doble Imposición de referencia, habida cuenta de que no existe conflicto de residencia que hubiere precisado acudir a las Reglas previstas en el art. 4.2 del Convenio.

La regla prevista en el párrafo a) de dicho precepto expresa: "Esta persona (la que resulte residente de ambos Estados contratantes) será considerada residente del Estado Contratante donde tenga una vivienda

permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado Contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas".

En todo caso, la solución ante una supuesta doble residencia, dadas las circunstancias concurrentes en el supuesto examinado, y en aplicación de aquélla, reconduciría la cuestión a la atribución de la residencia al lugar donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas el actor, esto es, al centro de sus intereses vitales, que, conforme hemos expuesto con anterioridad, se halla en España.

Este Convenio, en su apartado primero prevé: "1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

El Convenio deja pues a la legislación interna de cada Estado la determinación de la residencia habitual en el territorio de cada uno de ellos. Por tanto, aunque la Administración fiscal estadounidense atribuya la condición de residente fiscal en Estados Unidos al recurrente, también por aplicación del art. 4.1 del Convenio de Doble Imposición, éste podría ser considerado igualmente residente en España de acuerdo con los criterios previstos en el art. 9.1.b) tantas veces citado.

No habría, por tanto, impedimento alguno para, conforme al inciso "cualquier otro criterio de naturaleza análoga", a que se hace mención en el art. 4.1 "in fine" del Convenio, considerar que en un nacional sujeto a la imposición de uno de los Estados contratantes, concurre la circunstancia de que radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o de sus intereses económicos a que se refiere el art. 9, para considerar que el sujeto pasivo del Impuesto tenía su residencia habitual en territorio español (en este sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 4 de julio de 2006 -rec. 3400/2001 -)".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero. Marco jurídico.

1. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que bajo la rúbrica "Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español" dispone que:

"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. También será preciso interpretar el artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, que en relación con la "Residencia" señala que:

"1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en ese Estado.

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) Esta 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 contratantes resolverán el caso mediante acuerdo amistoso.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea persona física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver la cuestión mediante acuerdo amistoso y determinar el modo de aplicación del Convenio a esa persona. Si las autoridades competentes no pudieran alcanzar un acuerdo, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados contratantes, excepto respecto de los pagos a que se refieren los apartados 1 a 4 del artículo 10 (dividendos), el artículo 11 (intereses) y el artículo 12 (cánones), efectuados por esa persona".

Cuarto. *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

1. 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 las siguientes cuestiones:

1.1. 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.

1.2. 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.

1.3. 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.

1.4. 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".

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

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], la doctrina establecida puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

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

1. 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 cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

2.1. El artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.

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

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

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.

Séptimo. *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.

Octavo. *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 núm. 915/2022, preparado por el procurador don Bernardo Cobo Martínez de Murguía, en representación de don Artemio, contra la sentencia dictada el 10 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 3/2018.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste 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".

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

3.1. El artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.

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

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

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). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.