

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 971/2025 de 15 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 4023/2023

SUMARIO:

IRNR. Determinación de la residencia. Conflicto de residencia entre dos Estados. Convenio con Reino Unido. Certificado de residencia fiscal. La AEAT ha desdeñado de forma abrupta el certificado de residencia a efectos fiscales, sin efectuar la menor indicación de dónde residiría su falta de valor probatorio a los efectos de determinar la residencia fiscal conforme al Convenio, modo de proceder que contraviene de forma abierta nuestra reiterada doctrina, sin embargo la postura del recurrente no ha quedado respaldada por ningún asomo de duda en cuanto a la prueba de la reivindicada residencia en el Reino Unido. En el escrito de interposición del recurso se afronta el examen de los criterios de desempate establecidos en el art. 4 del CDI, que es terreno que no le favorece, por una doble razón: no solo porque tales reglas presuponen la existencia de un conflicto de residencia entre los dos Estados contratantes -lo que dejaría en una posición ciertamente precaria el valor del certificado que se pretende hacer valer-; sino también porque en la exposición de esos criterios de desempate la prueba sustentada por el recurrente para mantener que era, en los ejercicios cuestionados, residente en el Reino Unido, ha sido ciertamente débil. Consta una vivienda y empadronamiento en España y el alta en la asistencia sanitaria española, por lo que, no hay elemento alguno, ni siquiera de duda razonable, por virtud del cual se le pueda considerar residente en el Reino Unido. La sala se remite a la doctrina sentada en la STS de 12 de junio de 2023, recurso n.º 815/2022 que se mantiene y refuerza "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, ante 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." Es cierto que la exposición de tal doctrina, que se reitera en su integridad aunque, en relación con la tercera cuestión, la sentencia impugnada ha analizado la cuestión de la residencia fiscal -en conflicto que, afirmamos, no ha sido formalizado- acudiendo a la regla de la letra a) del art. 4.2 del Convenio de Doble Imposición, cuya aplicación al caso es clara y no admite dudas. Por lo tanto, aun cuando la sentencia de instancia minimiza indebidamente la presunción, al menos *iuris tantum*, de residencia fiscal, derivada de los términos del certificado al caso expedido por la autoridad del Reino Unido a los efectos del Convenio, es lo cierto que, pese a tal error de comprensión, la solución jurídica a que llega para valorar la corrección jurídica de los actos administrativos sometidos a su revisión es correcta, en tanto ha examinado con plenitud las pruebas disponibles que acreditan la residencia fiscal en España. Ello lleva a confirmar que el recurrente es residente en España, en virtud de pruebas concluyentes que éste no ha refutado en el proceso, sin que sea necesario acudir al análisis de otros datos y circunstancias que, presentados en debida forma, habrían podido resultar trascendentes para

Síguenos en...

la decisión del recurso de casación, tales como la alegada tributación en la imposición sobre renta personal en el Reino Unido, el régimen de retención relativo a las pensiones percibidas, su carácter público o privado o, cuando menos, el desajuste temporal entre los periodos impositivos en España y en el Reino Unido.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 971/2025

Fecha de sentencia: 15/07/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4023/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/07/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4023/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 971/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 15 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **4023/2023**, interpuesto por la procuradora doña Belén Jiménez Torrecillas, en nombre y representación de **DON Fausto**, contra la sentencia de 15 de febrero de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso nº 723/2021. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

Síguenos en...



ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la reseñada sentencia de 15 de febrero de 2023, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar en parte los recursos contencioso administrativos acumulados, y en su virtud se anulan las sanciones tributarias impuestas, manteniendo en su integridad las liquidaciones impugnadas. Sin costas [...]".

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora doña María José Quesada de Arce, en nombre y representación de don Fausto, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 2 de mayo de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como infringidos: (i) los artículos 1, 4 y 17 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013 (CDI); (ii) los artículos 94 y 96 de la Constitución española (CE); y (iii) el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

3. La Sala *a* *quotuvo* por preparado el recurso de casación mediante auto de 17 de mayo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Jiménez Torrecillas, en nombre del Sr. Fausto, ha comparecido como recurrente el 4 de julio de 2023; y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 5 de julio de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala Tercera admitió el recurso de casación en auto de 6 de marzo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 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, y si debe aplicar las normas específicas suscritas en el referido CDI para estos casos. Concretamente, determinar si, en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares y, más específicamente, si la "regla de desempate" prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el "centro de intereses vitales" es equiparable al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) LIRPF [...]".

2. La procuradora Sra. Jiménez Torrecillas, en nombre del recurrente, dedujo recurso de casación el 7 de mayo de 2024, solicitando lo siguiente:

"[...] De conformidad con lo dispuesto en el artículo 87 bis 2) en relación con el artículo 93.1, ambos de la LJCA, esta parte recurrente solicita respetuosamente a la Sala:

1º) Que con estimación del presente recurso de casación, se anule la Sentencia de Instancia impugnada con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

2º) Que, como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la Sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición propia del Tribunal de Instancia y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate en la Instancia;

3º) Que, en consecuencia, estime el recurso contencioso administrativo interpuesto por esta parte contra la *Sentencia nº 453/2023, de 15 de febrero de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, por la que, acuerda*

estimar en parte los recursos contenciosos administrativos interpuestos de forma acumulada frente a las siguientes resoluciones que a continuación se indican:

- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de fecha 04 de marzo de 2021, por la que, desestima las reclamaciones económicas administrativas interpuestas frente a los acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición interpuestos frente a las liquidaciones provisionales practicadas por la Administración en concepto de IRPF 2014 por importe de 13.622,86 euros y en concepto de IRPF 2015 por importe de 13.075,86 euros, así como, frente a las sanciones derivadas de las anteriores liquidaciones por importe de 8.840,50 euros y 5.766,85 euros, respectivamente.

- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de fecha 09 de diciembre de 2021, por la que, desestima las reclamaciones económicas administrativas interpuestas frente a la liquidación provisional practicada por la Administración en concepto de IRPF 2016 por importe de 13.406,32 euros, así como, frente a la sanción derivada de la anterior liquidación por importe de 8.759,69 euros.

4º) Y en su virtud, sea dictada Sentencia que, revoque la Sentencia nº 453/2023, de 15 de febrero de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía y anule en su integridad las liquidaciones impugnadas en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 por ser nulas de pleno derecho, dejando sin efecto las mismas por los motivos expuestos, con la consiguiente devolución de los importes que hayan sido abonados dichas liquidaciones, todo ello con expresa condena en costas a la Administración [...]."

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 4 de septiembre de 2024, en que manifiesta:

"[...] Las pretensiones del recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior. En cuanto a la fijación de jurisprudencia, las cuestiones de interés casacional identificadas en el AA son transcripción prácticamente literal (sin ninguna diferencia relevante) de las que se plantearon y resolvieron por la STS 2023. Creemos que la respuesta dada por ésta será confirmada por la que ahora se dicte, sin que tal doctrina conduzca a nada diferente de la desestimación del presente recurso, dadas las circunstancias del caso. Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario [...]."

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 1º de julio de 2025, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, 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.

Además, debemos también 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.

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

SEGUNDO.-Antecedentes del asunto.

Síguenos en...

En el recurso de instancia se impugnó la resolución del TEAR de Andalucía en Málaga, de 4 de marzo de 2021, acumulada a la de 9 de diciembre siguiente, desestimatorias ambas de sendas reclamaciones formuladas por el Sr. Fausto, en relación con tres liquidaciones tributarias del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas -IRPF- de 2014, 2015 y 2016 y con las sanciones respectivas.

El recurrente argumentó en su demanda que la Administración había errado al valorar los hechos en que fundó sus acuerdos, pues considera que había acreditado sobradamente su residencia fiscal en el Reino Unido, sufriendo en consecuencia una doble imposición. Además, en relación con las sanciones impuestas negó culpabilidad alguna en la génesis de las supuestas infracciones.

La sentencia ahora impugnada estimó en parte el recurso, al anular la sanción que le había sido impuesta al Sr. Fausto, manteniendo la regularización.

La expresada sentencia a quofunda su decisión desestimatoria -en cuanto a la liquidación- en el hecho de que el recurrente, Sr. Fausto, había tenido, al menos desde el año 2014, su residencia efectiva en España, al ser titular de una vivienda en San Roque (Cádiz), figurando de alta en el padrón municipal de Estepona (Málaga), sin ser titular de otra vivienda el Reino Unido. Asimismo, consta inscrito desde 2013 en el censo de extranjeros que se declararon residentes en España a efectos de asistencia sanitaria; y dio tanto de alta como de baja varios vehículos en nuestra Nación, señalando como domicilio una dirección de Estepona.

TERCERO.-La sentencia de instancia.

Al margen de la valoración que nos merezca la conclusión a que llega la sentencia recurrida, a la vista de los hechos litigiosos y, en particular, de la actividad probatoria desplegada por el Sr. Fausto en la instancia, cuestión a la que luego nos referiremos, debe señalarse, en primer término, que la sentencia prescindió por completo del examen y valoración del certificado de residencia expedido por las autoridades del Reino Unido, toda vez que parte de la base de la condición de residente en España del Sr. Fausto, exclusivamente en función de la prueba de la residencia que le suministra la Administración fiscal española.

Ahora bien, a diferencia de lo que sucede en otros casos que hemos tenido ocasión de enjuiciar en casación, en el presente asunto se ha interpretado, bien o mal, el régimen que fija el artículo 4 del Convenio de Doble Imposición con el Reino Unido y, entre otras reglas, las de desempate que en él se enuncian.

Por tanto, se prescindió en vía administrativa y judicial de cualquier análisis del certificado de residencia aportado por el interesado, del que solo figura una escueta y tangencial mención, pero se omite la valoración de su contenido y efectos. Esta es la fundamentación de la sentencia al respecto:

"[...] SEGUNDO.- La jurisprudencia ha consolidado el criterio que admite amplias posibilidades en el terreno probatorio de la residencia fiscal en el extranjero. La Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 165/2017 de 30 marzo , recuerda la necesidad de acreditar la residencia fiscal en otro país y no la permanencia en nuestro territorio. A pesar de que el medio de prueba por excelencia es el certificado de residencia fiscal, no siempre es el único que ha de valorarse por parte de los órganos administrativos o jurisdiccionales, de modo que la flexibilidad en la valoración y admisión de los medios de prueba permite solventar de la mejor manera posible la discrepancia en la apreciación de si concurren o no las circunstancias fácticas que constituyen el presupuesto de hecho normativo.

En el supuesto enjuiciado el actor aporta certificado de residencia fiscal en el Reino Unido, acreditando igualmente la tributación en ese país por los ejercicios fiscales cuestionados en concepto IRPF.

El art. 4 del Convenio de Doble Imposición con el Reino Unido dispone:

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...

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".

La sentencia dictada por la Sala de Málaga de este orden jurisdiccional que ahora debemos analizar concluye su argumentación del siguiente modo:

"Por consiguiente, en atención al citado texto, cuestionada la residencia del hoy recurrente - España o Reino Unido-, se habrá de estar a efectos de prueba, con carácter primordial, al país donde tenga una vivienda permanente a su disposición, y ciertamente, al Sr. Fausto sólo le consta en el expediente una vivienda en San Roque, en DIRECCION000, desde el 23 de mayo de 2008, constanding de alta en el padrón municipal de Estepona (Málaga), al menos desde 2014, sin que resulte la titularidad de otra residencia en el Reino Unido. Por lo demás, tal y como indica la Administración, a efectos de reforzar su residencia en España, consta inscrito desde 2013 en el censo de extranjeros que se declararon como residentes en nuestro país a efectos de la asistencia sanitaria (Seguridad Social); información fiscal remitida por Reino Unido y vehículos adquiridos en España, indicando como domicilio el de DIRECCION001 de Estepona.

Así las cosas, la fuerza probatoria de tales indicios unidos a la realidad de su permanencia continuada en España en el único domicilio conocido en la Costa del Sol, sin que resulte ningún otro en Reino Unido genera un enlace, preciso y directo, según las reglas del criterio humano (art. 108.2 de la LGT), para concluir en la realidad de la residencia permanente del actor en España.

Por los argumentos expuestos procede desestimar los recursos acumulados en relación a las liquidaciones por el concepto IRPF 2014, 2015 y 2016".

Ahora bien, el problema esencial que late en este recurso de casación, atendidos nuestros precedentes jurisprudenciales en relación con el valor presuntivo que debe atribuirse al certificado de residencia extendido por la autoridad fiscal de un país con el que el Reino de España ha celebrado un Convenio para evitar la Doble Imposición, en este caso, el Reino Unido -y que en este caso se ha resuelto como si dicho certificado no existiera o careciera de fuerza probatoria-, es el de afrontar qué sucede cuando la sentencia de instancia valora la prueba procesal planteada libremente por las partes y alcanza la conclusión, no ya en lo referente al certificado aportado, sino al hecho mismo de la residencia del aportante en España, en virtud de datos que considera concluyentes, que el interesado no ha desmentido y que, además, discurren en el ámbito de la valoración de la prueba, operación de la que ostenta el monopolio el Tribunal sentenciador, por lo que esa valoración es inaccesible al control casacional, en un recurso extraordinario como es este (art. 87.bis, 1 LJCA).

CUARTO.-Posición del recurrente en casación.

Hemos de decir que tampoco ha sido más explícito el recurrente en su escrito de interposición del recurso de casación, ya que solo reivindica de modo formal que acreditó su residencia fiscal en el Reino Unido mediante la aportación del expresado certificado, pero a cuyos términos, contenido y fuerza probatoria no se refiere con detalle, como se aprecia en el texto que transcribimos, en que se sintetiza su pretensión casacional (subrayado en el original):

"[...] II.- INFRACCIONES NORMATIVAS Y JURISPRUDENCIALES QUE SE IMPUTAN A LA SENTENCIA DE INSTANCIA IMPUGNADA EN CASACIÓN.

...Primera.- La infracción de los artículos 1, 4.1, 4.2 y 17 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013, ha sido relevante y determinante del fallo por cuanto que, la Sentencia de Instancia cuya casación se interesa, basa su pronunciamiento en la interpretación y/o aplicación de dichos preceptos en términos que esta parte considera contrarios a Derecho.

Como bien reconoce el Juzgador de Instancia, esta parte como recurrente ha aportado su certificado de residencia fiscal en Reino Unido, acreditando igualmente la tributación en ese País por los ejercicios fiscales cuestionados en concepto IRPF a través de la presentación de sus declaraciones de la renta, así como, su certificado de retenciones de los ejercicios 2014 a 2019 de la pensión que percibe en Reino Unido junto con su pasaporte.

En atención a los medios de prueba aportados por esta parte y así reconocidos por el propio Juzgador de Instancia, si nos remitimos a los criterios establecidos por el artículo 4 del Convenio

Síguenos en...

para evitar situaciones de doble imposición y ello en aras a acreditar qué país tiene la soberanía fiscal, cabe destacar que:

- En lo que respecta a la vivienda permanente a su disposición, este criterio se cumple en ambos Estados, ya que, mi representado tiene su residencia habitual en Reino Unido y su residencia de vacaciones en España.

- El Centro de intereses vitales se encuentra en Reino Unido.

- El Estado donde habitualmente vive es en Reino Unido.

- El Estado del que es nacional es Reino Unido.

Además, de acuerdo con el artículo 17 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, las pensiones y remuneraciones análogas pagadas a una persona física residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, extremo que igualmente consta acreditado mediante la aportación del certificado de retenciones de la pensión que percibe mi mandante en Reino Unido. Sin embargo, el Juzgador de Instancia en el fundamento de derecho segundo de su Sentencia objeto de esta casación, establece que, a pesar de que el medio de prueba por excelencia es el certificado de residencia fiscal, no siempre es el único que ha de valorarse por parte de los órganos administrativos o jurisdiccionales y por el mero hecho de que, mi representado sea titular desde el año 2008 de una vivienda en DIRECCION000 (San Roque), constar dado de alta en prestaciones sanitarias a extranjeros y disponer de vehículos adquiridos en España con domicilio DIRECCION001 de Estepona, concluye que, es residente fiscal en España, obviando cada uno los medios de prueba aportados por esta parte realizando una interpretación restrictiva del Convenio de Doble Imposición.

Prueba de lo anteriormente expuesto, nos remitimos al propio fundamento de derecho segundo de la Sentencia de Instancia que establece que: ...

"...La jurisprudencia ha consolidado el criterio que admite amplias posibilidades en el terreno probatorio de la residencia fiscal en el extranjero. La Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 165/2017 de 30 marzo , recuerda la necesidad de acreditar la residencia fiscal en otro país y no la permanencia en nuestro territorio. A pesar de que el medio de prueba por excelencia es el certificado de residencia fiscal, no siempre es el único que ha de valorarse por parte de los órganos administrativos o jurisdiccionales, de modo que la flexibilidad en la valoración y admisión de los medios de prueba permite solventar de la mejor manera posible la discrepancia en la apreciación de si concurren o no las circunstancias fácticas que constituyen el presupuesto de hecho normativo".

En el supuesto enjuiciado el actor aporta certificado de residencia fiscal en el Reino Unido, acreditando igualmente la tributación en ese país por los ejercicios fiscales cuestionados en concepto IRPF.

...Por consiguiente, en atención al citado texto, cuestionada la residencia del hoy recurrente - España o Reino Unido-, se habrá de estar a efectos de prueba, con carácter primordial, al país donde tenga una vivienda permanente a su disposición, y ciertamente, al Sr. Fausto sólo le consta en el expediente una vivienda en San Roque, en DIRECCION000, desde el 23 de mayo de 2008, constando de alta en el padrón municipal de Estepona (Málaga), al menos desde 2014, sin que resulte la titularidad de otra residencia en el Reino Unido. Por lo demás, tal y como indica la Administración, a efectos de reforzar su residencia en España, consta inscrito desde 2013 en el censo de extranjeros que se declararon como residentes en nuestro país a efectos de la asistencia sanitaria (Seguridad Social); información fiscal remitida por Reino Unido y vehículos adquiridos en España, indicando como domicilio el de DIRECCION001 de Estepona.

Así las cosas, la fuerza probatoria de tales indicios unidos a la realidad de su permanencia continuada en España en el único domicilio conocido en la Costa del Sol, sin que resulte ningún otro en Reino Unido genera un enlace, preciso y directo, según las reglas del criterio humano (art. 108.2 de la LGT), para concluir en la realidad de la residencia permanente del actor en España...".

Segunda.- La infracción del artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha sido relevante y determinante del fallo por cuanto que, la Sentencia de Instancia cuya casación se interesa, basa su pronunciamiento en la interpretación y/o aplicación de dicho precepto en términos que esta parte considera contrario a Derecho, pues considera que mi representado es residente fiscal en España y ello a pesar de que no concurren sobre el mismo ninguno de los requisitos previstos en el artículo 9.1 de la LIRPF, infringiéndose así, el citado precepto si nos remitimos a lo dispuesto en el fundamento de derecho segundo de la Sentencia que decía así:

Síguenos en...

"...Por consiguiente, en atención al citado texto, cuestionada la residencia del hoy recurrente - España o Reino Unido-, se habrá de estar a efectos de prueba, con carácter primordial, al país donde tenga una vivienda permanente a su disposición, y ciertamente, al Sr. Fausto sólo le consta en el expediente una vivienda en San Roque, en DIRECCION000, desde el 23 de mayo de 2008, constando de alta en el padrón municipal de Estepona (Málaga), al menos desde 2014, sin que resulte la titularidad de otra residencia en el Reino Unido. Por lo demás, tal y como indica la Administración, a efectos de reforzar su residencia en España, consta inscrito desde 2013 en el censo de extranjeros que se declararon como residentes en nuestro país a efectos de la asistencia sanitaria (Seguridad Social); información fiscal remitida por Reino Unido y vehículos adquiridos en España, indicando como domicilio el de DIRECCION001 de Estepona. Así las cosas, la fuerza probatoria de tales indicios unidos a la realidad de su permanencia continuada en España en el único domicilio conocido en la Costa del Sol, sin que resulte ningún otro en Reino Unido genera un enlace, preciso y directo, según las reglas del criterio humano (art. 108.2 de la LGT), para concluir en la realidad de la residencia permanente del actor en España..."

Consecuentemente con lo expuesto, cabe poner de manifiesto que, conforme se ha indicado, consta aportado en los referenciados autos por mi representado, su pasaporte, su certificado de residencial fiscal en Reino Unido, sus declaraciones de rentas presentadas en Reino Unido correspondiente a los ejercicios objeto de comprobación, así como, su certificado de retenciones de los ejercicios 2014 a 2019 por su pensión que percibe en Reino Unido, sin embargo, la Sentencia de Instancia cuya casación se interesa, establece que, hay indicios de residencia fiscal en España, basándose en el simple hecho de que mi representado sea titular desde el año 2008 de una vivienda en DIRECCION000 (San Roque), constar dado de alta en prestaciones sanitarias a extranjeros y disponer de vehículos adquiridos en España con domicilio DIRECCION001 de Estepona, considerando insuficiente esta Excm. Sala cada uno de los documentos probatorios aportados anteriormente referidos y obviando que mi representado puede perfectamente ser titular y tener su residencia de vacaciones en un país distinto del que reside, sin que estos hechos a los que refiere sean criterios determinantes para determinar la residencia fiscal y sin que en ningún momento, se relacionen con los criterios de territorialidad establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...]."

QUINTO.-Argumentos esgrimidos por la Administración recurrida.

Por su parte, el escrito de oposición del recurso formulado por el Abogado del Estado, pese a sustentar afirmaciones generales que no podemos compartir sobre el respeto que a la AEAT le ha merecido, en este asunto, ese certificado de residencia -que a la postre no ha sido un dato relevante-, afirma lo siguiente, partiendo de los hechos sometidos a debate:

"[...] a) Con referencia a los ejercicios 2014, 2015 y 2016 el recurrente, de nacionalidad británica, no presentó en España declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF"), a pesar de haber obtenido rentas, en particular una pensión satisfecha en el Reino Unido. Cuando se le siguieron procedimientos de comprobación limitada adujo ser residente fiscal en el Reino Unido. Para acreditarlo aportó -según consta y además reitera en el escrito de interposición del recurso de casación- un certificado de residencia fiscal en el Reino Unido ("RU"), su pasaporte, declaraciones de rentas presentadas en el RU y certificados de retenciones correspondientes a la referida pensión. Ni en la vía administrativa ni en la jurisdiccional ni en el presente recurso de casación ha aportado prueba o principio de prueba alguno respecto de tener a su disposición en el RU una vivienda permanente. En el escrito de interposición se limita a decir:

"[...] En lo que respecta a la vivienda permanente a su disposición, este criterio se cumple en ambos Estados, ya que, mi representado tiene su residencia habitual en Reino Unido y su residencia de vacaciones en España [...]."

Pero en modo alguno concreta vivienda alguna en el RU. Este punto -el recurrente no acredita vivienda permanente disponible en el RU- es relevante, realmente decisivo, en la motivación de la Sentencia.

b) Son hechos que la Sentencia declara y tiene por ciertos los siguientes:

a. Dice en el Fundamento de Derecho ("FD") Segundo que

"al Sr. Fausto sólo le consta en el expediente una vivienda en San Roque, en DIRECCION000, desde el 23 de mayo de 2008 (...) sin que resulte la titularidad de otra residencia en el Reino Unido".

b. En el mismo FD se dice que el recurrente está dado "de alta en el padrón municipal de Estepona (Málaga), al menos desde 2014"; obviamente, el alta o empadronamiento en ese municipio se haría a solicitud del recurrente.

b) También se afirma que *"consta inscrito desde 2013 en el censo de extranjeros que se declararon como residentes en nuestro país a efectos de la asistencia sanitaria (Seguridad Social)"* y se da cuenta de *"vehículos adquiridos en España, indicando como domicilio el de DIRECCION001 de Estepona"*.

En cuanto a la asistencia sanitaria, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 4 de marzo de 2021 (la "RTEAR"), objeto del recurso resuelto por la Sentencia, transcribe de las liquidaciones una explicación más precisa:

"Por otra parte, consta que ha cumplimentado el modelo S1 para reclamar el derecho a recibir prestaciones sanitarias, modelo que pueden solicitar aquellas personas que no viven en el país donde están aseguradas. Es decir, el contribuyente que no ha cotizado en España sino en otro país, en el cuál no reside, ha solicitado en España las prestaciones sanitarias españolas mediante este modelo S1".

También hay precisión en las liquidaciones en lo que se refiere a los vehículos:

"En 2013 da de alta un vehículo en España que posteriormente da de baja en 2016. En 2017 da de alta dos vehículos en España. En ambos casos señala como domicilio el DIRECCION001 Estepona".

d. En el mismo FD Segundo de la Sentencia se hace una referencia sucintísima a *"información fiscal remitida por Reino Unido"*. Su significado se aclara a la vista de la RTEAR. Sucedió que los procedimientos de comprobación se incoaron:

"en virtud de los datos suministrados por la Administración Tributaria de Reino Unido". Este suministro de datos se hizo en cumplimiento "de los acuerdos de intercambio de información, por el que el países(sic) de origen remite información de contribuyentes que han informado a su pagador que no le aplique retenciones en fuente correspondientes a otros países. (...) Estos supuestos son remitidos a los países correspondientes, según residencias fiscales declaradas por los perceptores de los rendimientos". En concreto, transcribe de las liquidaciones practicadas, entre otras cosas, el pasaje en que se dice que "el 'Ministerio de Hacienda' de Reino Unido dio a España la información relativa a las rentas arriba citadas, obtenidas por este contribuyente, porque él, en un principio y en algún momento, le comunicó al pagador de Reino Unido que residía fiscalmente en España, donde además consta de alta en el padrón municipal desde al menos el 2014, en el municipio de Estepona, teniendo domicilio fiscal en San Roque en DIRECCION000 desde 23-05-08 sin modificación".

Es a la vista de este conjunto de hechos como primero la Administración -en gestión y en revisión- y luego la Sentencia concluyen que el recurrente, en los ejercicios regularizados, tenía residencia fiscal en España con arreglo a la norma aplicable del Derecho interno. La Sentencia afirma *"la realidad de su permanencia continuada en España en el único domicilio conocido en la Costa del Sol, sin que resulte ningún otro en Reino Unido"*. Confirma así la conclusión de la RTEAR que en su FD Quinto afirma que *"de acuerdo a la información obrante en el expediente, y puesta de manifiesto al reclamante, existen indicios más que suficientes relativos a la permanencia del interesado en el territorio español por un periodo superior a 183 días"* (subrayado añadido).

c) Da cuenta la Sentencia de que *"el actor aporta certificado de residencia fiscal en el Reino Unido, acreditando igualmente la tributación en ese país por los ejercicios fiscales cuestionados en concepto IRPF"*. Aportación ya hecha en vía administrativa y aceptada sin reservas ni limitación alguna por la Administración. En la RTEAR leemos:

«No obstante, la aportación de certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad tributaria de Reino Unido, obliga a la aplicación de las disposiciones del Convenio entre ambos Estados, Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013.

En este caso, dado que el reclamante puede considerarse como residente a efectos fiscales en ambos Estados, es necesario acudir a los criterios de residencia fijados en el propio Convenio, artículo 4.2.».

Y a continuación transcribe esta disposición, lo que también hace la Sentencia. Es en aplicación de la norma de este Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (el "CDI") como tanto la Administración como la Sala de instancia concluyen que el recurrente tenía la residencia fiscal en España.

En efecto, la Sentencia, sobre la base de los hechos probados, concluye que el recurrente tenía residencia fiscal en España en aplicación de la primera "regla de desempate" del art. 4.2 del CDI.

Como hemos dicho, transcribe el art. 4 y, significativamente, destaca tipográficamente mediante el uso de la negrita, esa primera regla:...

Pues, como sabemos, consta probada la disponibilidad de vivienda permanente en España y no en el RU (ni siquiera el recurrente ha mencionado ni identificado vivienda alguna en el RU). Es claro que se ha reconocido pleno valor y eficacia al certificado de residencia fiscal en el RU; como, sobre la base de los hechos probados y en aplicación de la ley española, se ha concluido que el recurrente tiene residencia fiscal en España, se ha dado al caso el tratamiento propio de la doble residencia, y para su dilucidación se han aplicado las reglas del art. 4.2 del CDI, en concreto la primera y principal de ellas.

La Sentencia, al margen de lo anterior, que es lo relevante en este recurso de casación, estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo, consistiendo la estimación en la anulación de los acuerdos sancionadores por no apreciar debidamente motivada la culpabilidad del recurrente [...]."

SEXTO.-Consideraciones de la Sala.

1) Aunque la cuestión objeto de debate, desde un punto de vista dogmático, pudiera ser en parte discutible -ya que la AEAT ha desdeñado de forma abrupta el certificado de residencia a efectos fiscales, sin efectuar la menor indicación de dónde residiría su falta de valor probatorio a los efectos de determinar la residencia fiscal conforme al Convenio, modo de proceder que contraviene de forma abierta nuestra reiterada doctrina-, no parece que, en este caso, la postura del recurrente haya quedado respaldada por ningún asomo de duda en cuanto a la prueba de esa reivindicada residencia en el Reino Unido.

2) Evidencia de lo anterior es que, de hecho, el escrito de interposición del Sr. Fausto afronta el examen, desde la perspectiva de su interés propio, de los criterios de desempate establecidos en el art. 4 del CDI, que es terreno que no le favorece, por una doble razón: no solo porque tales reglas presuponen la existencia de un conflicto de residencia entre los dos Estados contratantes -lo que dejaría en una posición ciertamente precaria el valor del certificado que se pretende hacer valer-; sino también porque en la exposición de esos criterios de desempate la prueba sustentada por el Sr. Fausto para mantener que era, en los ejercicios cuestionados, residente en el Reino Unido, ha sido ciertamente débil.

3) Así, consta una vivienda en España, en San Roque (Cádiz); el empadronamiento en Estepona y el alta en la asistencia sanitaria, datos que el recurso de casación no desmiente ni a los que opone otros de signo contrario.

Al respecto, sostiene, sin el menor respaldo probatorio, que "[...] en lo que respecta a la vivienda permanente a su disposición, este criterio -del CDI- se cumple en ambos Estados, ya que, mi representado tiene su residencia habitual en Reino Unido y su residencia de vacaciones en España", afirmación que carece de la más mínima prueba de su veracidad.

4) En definitiva, no solo resulta que el Sr. Fausto, de un modo que no favorece su posición jurídica, se acoge a las reglas de desempate establecidas en el artículo 4.2 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 -CDI- sino que, en lo que respecta al primero de tales criterios o reglas de desempate, no hay elemento alguno, ni siquiera de duda razonable, por virtud del cual se le pueda considerar al Sr. Fausto residente en el Reino Unido. Dicha regla dice así:

"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)".

5) Esto es, la propia sumisión del recurrente en casación a las reglas que el CDI articula supone el reconocimiento de que, pese al certificado de residencia expedido y aportado, el interesado niega o, al menos relativiza su valor probatorio para acreditar la residencia fiscal, pues el ámbito en que se desenvuelve el art. 4.2 CDI es, ya lo hemos dicho, el de los *conflictos de residencia*, esto es, la situación descrita en el párrafo primero del artículo 4, que describe la hipótesis de que una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, esto es, lo que se describe como conflicto de residencia. Precisamente para deshacerlo, para desempatar, se articulan las reglas del art. 4.2 CDI, en un sistema convenido y escalonado de indicios de la residencia.

Pues bien, el primero de los criterios resulta decisivo para dilucidar el litigio, pues atendiendo a los términos de su enunciado, no es en absoluto cierto o, al menos, no es verosímil, que el Sr. Fausto dispusiera de una vivienda en el Reino Unido pues, de ser así, habría sido de suma facilidad para él la mera indicación del domicilio en dicho país durante el periodo 2014-2016 o algún otro dato identificativo de la vivienda que mantuviera a su disposición en el Reino Unido, atendida su afirmación, ayuna de todo respaldo probatorio, de que su presencia en España se reducía a estancias con fines de vacaciones, lo que, por lo demás, se compadece mal con la disposición permanente de una vivienda en España; con el empadronamiento en Estepona (dato que pasa por alto el escrito de interposición); o con la solicitud de la tarjeta de asistencia sanitaria para extranjeros residentes en España, por no agotar los indicios adversos.

6) Debemos seguir, por lo tanto, la doctrina establecida por esta Sala y Sección en el recurso de casación nº 915/2022, decidido en la sentencia de 12 de junio de 2023, que debemos mantener y reforzar. En tal sentencia se exponía, en relación con los razonamientos de la Sala de instancia que había dictado la sentencia allí revisada lo que a continuación se expresa:

"[...] La valoración efectuada en la sentencia impugnada no puede ser compartida por esta Sala pues, con independencia de que el juicio de valor que realiza está ayuno de cualquier fundamentación, resulta determinante señalar que si el certificado de residencia fiscal está emitido por la autoridad competente del país y se hace constar de forma expresa, como resulta preceptivo, que se extiende a los efectos de un CDI, lo que concurre en el caso que se examina, dado que los certificados fueron emitidos por el Servicio de Impuestos Internos del Departamento del Tesoro de EEUU, especificando que el recurrente fue residente fiscal en EEUU en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 "dentro de lo que implica la Convención en materia de Impuesto sobre la Reta entre los Estados Unidos y España", la consecuencia que se extrae es que tales certificados deben reputarse hábiles para probar la residencia fiscal en EEUU a efectos de la aplicación del CDI entre España y Estados Unidos y, por tanto, hábiles para considerar que existe un conflicto de residencia entre España y EEUU."

Dicho de otra forma, al considerar la Inspección que el hoy recurrente era residente fiscal en España en los ejercicios comprobados, y la Administración de EEUU, Departamento del Tesoro, que asimismo era residente en dicho país, procedía aplicar el CDI España-EEUU, en concreto su artículo 4, a fin de determinar qué jurisdicción fiscal era la competente para gravar las rentas obtenidas por el contribuyente.

En efecto, la residencia fiscal no puede ser una noción que se determine de manera unilateral, sino una cuestión jurídica que ha de ser probada y acreditada. La condición de residente fiscal se tiene cuando se cumplen los requisitos que el ordenamiento jurídico ha fijado para otorgar esa calificación, lo que ha de quedar acreditado en el expediente mediante la aportación de una documentación específica, en este caso, mediante la aportación de un "certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio" (Orden EHA 3316/2010). No puede olvidarse que es la consideración de una persona como residente a efectos del Convenio la que habilita a que en ambos países la tributación se ajuste a las reglas de distribución de potestades de gravamen entre ambos Estados, a los límites de tributación, exenciones u otros beneficios derivados del mismo, lo que comporta que, para que proceda la aplicación del CDI, el contribuyente haya de aportar el certificado que acredite expresamente que tiene la condición de residente a efectos del Convenio en algunos de los Estados firmantes".

El hoy recurrente, como se ha expuesto, aportó en vía económico-administrativa y en la posterior vía jurisdiccional, tres certificados de residencia fiscal -uno por cada ejercicio comprobado- emitidos por la autoridad competente de EEUU, a efectos del Convenio suscrito entre ambos países.

Pues bien, ante dicha aportación, tal y como aduce la parte recurrente, los órganos administrativos o judiciales nacionales no eran competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se había expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, podían 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, cuyo último precepto mencionado señala:

"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".

Los criterios que en la expresada sentencia de 12 de junio de 2023 sostuvimos condujeron, en aquél asunto, a la fijación de la jurisprudencia que ahora debemos ratificar, lo que efectuaremos en el fundamento siguiente.

7) No obstante la doctrina general que hemos sintetizado y que otorga cierta indeclinable preeminencia a los certificados de residencia expedidos por las autoridades fiscales a los efectos del Convenio de Doble Imposición, frente a las opiniones más o menos fundadas, y normalmente interesadas, de funcionarios de la Administración fiscal que, en todo caso, actúan de manera unilateral, esto es, creyendo o no, a su albur, en la veracidad de lo que los certificados digan o dejen de decir. En el recurso de referencia, decidido en la sentencia de 12 de junio de 2023, la sentencia *a quodesdeñó* el certificado de residencia expedido o aportado, banalizando su contenido, tal como se expresó:

"aunque en un plano teórico, la Sala admitió la prevalencia de los certificados de residencia fiscal en el sentido del CDI para acreditar la residencia fiscal en un determinado Estado, en la práctica, les niega tal carácter bajo el argumento de que dichos certificados son expedidos a los nacionales de EEUU por el mero hecho de serlo".

En este asunto, aunque no se ha producido ese menosprecio generalizado a los certificados expedidos por la autoridad fiscal de un concreto país, sí se produjo una omisión total y absoluta de su valoración formal y material y una ignorancia no explicada de su contenido certificante, en vía administrativa como judicial. Esto es, se ha abordado la cuestión como si tal certificado no existiera.

Si el certificado de residencia, plasmado en un documento oficial, es acreditativo de un dato de hecho relevante para establecer la residencia fiscal en un determinado Estado -no en otro-, tal como hemos destacado repetidamente, no es admisible, lícito ni apropiado desde la perspectiva del Derecho internacional cristalizado en los CCDI, que cualquier funcionario, de modo unilateral, disponga de la libertad de tener o no tener en cuenta el certificado -esto es, el dato objeto de certificación- con solo oponer una realidad distinta, basada en indicios de solidez que podría ser, según los casos, mayor o menor.

8) En esta materia, no obstante, nos encontramos ciertamente sobre y fuentes normativamente resbaladizo, por ausencia de instrumentos normativos que den certeza a la forma, contenido y valor probatorio de tales certificados de residencia, a los que no se refiere el CDI, pese a su gran relevancia. Esto es, no existe norma alguna, de carácter convencional, que introduzca claridad en extremos tales como los referentes a qué concreta autoridad fiscal le está conferido ese poder certificante y si basta con la expresión de que una persona física es residente en el país propio de la autoridad que lo expide o se precisaría algo más, algún dato complementario que especificase en virtud de qué concreto criterio de los previstos en el CDI el favorecido por el certificado puede suponerse residente fiscal en el país que emite la certificación.

9) Sin embargo, al margen de toda otra consideración, en el caso presente debe mantenerse la sentencia impugnada, pues pese a que en ella la Sala *a quono* se hace eco, en modo alguno, del certificado de residencia aportado por el interesado -siguiendo en la línea de la muy escasa importancia asignada a ese mismo certificado por la propia Administración- lo cierto es que, como ya hemos señalado, el Tribunal sentenciador sí analiza el bagaje probatorio disponible en el proceso de instancia, de donde a su juicio resulta inconcusa la residencia fiscal del Sr. Fausto en España, siendo decisivo, además, que esa residencia que, como dato de hecho, fija la sentencia, lo es sobre la base de los criterios de desempate que regula el repetido artículo 4.2 CDI, esto es, con observancia, en este punto sí, de la doctrina establecida en nuestra sentencia de 12 de junio de 2023.

A ello no es ajeno el hecho de que, como también hemos indicado, el propio Sr. Fausto parece no depositar mucha confianza en el contenido, ciertamente abstracto, de su propio certificado, cuando se remite, él también, a las reglas de desempate que disciplina el art. 4.2 CDI, dando carta de naturaleza a un conflicto de residencia, extrañamente formalizado, en que late la idea de que tanto el Reino Unido como España otorgan al Sr. Fausto su condición de residente.

Siendo ello así, la solución alcanzada por la Sala sentenciadora, bajo tales circunstancias, no solo no es revisable en casación, como sustentada en la valoración de la prueba, sino que en modo alguno podría tildarse de ilógica o irracional, habida cuenta de la claridad con que consta que, en los ejercicios examinados, el recurrente tenía a su disposición una vivienda en España y no ha acreditado -ni efectuado algún esfuerzo al respecto- que dispusiera de otra vivienda en el Reino Unido que, al menos, hubiera podido identificar.

SÉPTIMO.-Jurisprudencia que se establece.

Las tres cuestiones de interés casacional que se contienen en el auto de admisión son literalmente coincidentes con las tres primeras cuestiones establecidas en el auto

Síguenos en...

correspondiente del recurso de casación nº 915/2022, por lo que, dada la sustancial identidad entre aquél asunto y el que ahora debemos decidir, nos hemos de remitir a la doctrina establecida en la sentencia de 12 de junio de 2023 que le puso fin. A tal respecto:

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, ante 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.

OCTAVO.-Consecuencias de la aplicación de tal doctrina.

Es cierto que la exposición de tal doctrina, que se reitera en su integridad aunque, en relación con la tercera cuestión, la sentencia impugnada ha analizado la cuestión de la residencia fiscal - en conflicto que, afirmamos, no ha sido formalizado- acudiendo a la regla de la letra a) del artículo 4.2 del Convenio de Doble Imposición, cuya aplicación al caso es clara y no admite dudas.

Por lo tanto, aun cuando la sentencia de instancia minimiza indebidamente la presunción, al menos *iuris tantum*, de residencia fiscal, derivada de los términos del certificado al caso expedido por la autoridad del Reino Unido a los efectos del Convenio, es lo cierto que, pese a tal error de comprensión, la solución jurídica a que llega para valorar la corrección jurídica de los actos administrativos sometidos a su revisión es correcta, en tanto ha examinado con plenitud las pruebas disponibles que acreditan la residencia fiscal en España.

Ello lleva necesariamente a la declaración de no haber lugar al recurso de casación, confirmando la sentencia de instancia que considera que el Sr. Fausto es residente en España, en virtud de pruebas concluyentes que éste no ha refutado en el proceso.

Tales consideraciones, suficientes para resolver el litigio, nos llevan a prescindir del análisis de otros datos y circunstancias que, presentados en debida forma, habrían podido resultar trascendentes para la decisión del recurso de casación, tales como la alegada tributación en la imposición sobre renta personal en el Reino Unido, el régimen de retención relativo a las pensiones percibidas, su carácter público o privado o, cuando menos, el desajuste temporal entre los periodos impositivos en España y en el Reino Unido.

NOVENO.-Pronunciamiento sobre 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.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º)No ha lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Belén Jiménez Torrecillas, en nombre y representación de **DON Fausto**, contra la sentencia de 15 de febrero de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso nº 723/2021.

3º)No hacer imposición de las costas procesales devengadas en este recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

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

Síguenos en...

