

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA
Sentencia n.º 2951/2025 de 3 de septiembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 1077/2023.

SUMARIO:

IP. Sujeto pasivo. Obligación personal de contribuir. Conflicto doble residencia. Consta perfectamente demostrado que, en los ejercicios 2012 a 2015 el recurrente vivía en España. El objeto de las actuaciones de comprobación fue determinar el origen de un total de 2.043.081 euros procedentes de transferencias desde el extranjero y en efectivo registrados en las cuentas bancarias, no reflejados en las declaraciones de IRPF presentadas. El sujeto pasivo, desde 2009 mediante la presentación de las declaraciones de IRPF y del IP de forma espontánea y voluntaria reconoce su condición de contribuyente por obligación personal en España. Es propietario de su vivienda habitual y convive con su esposa y sus dos hijos, uno de los cuáles es menor de edad. Está debidamente empadronado en el municipio de residencia y su patrimonio radica en España. El certificado de residencia fiscal en Ucrania se limita a decir que el recurrente era contribuyente y residente en ese país desde 2005 hasta su fecha. Nada se dice sobre su permanencia, ni sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ni sobre que haya tributado en ese país por toda su renta mundial, incluida la española y lo mismo ocurre con el informe sobre tributación respecto del que cabe determinar que el núcleo principal de los intereses económicos del actor no radica en Ucrania sino en España, dado que el valor de los bienes y derechos situados en España es claramente superior a los ingresos que habría obtenido en Ucrania. Cabe destacar, que conforme a sus autoliquidaciones por el IP el actor es titular de varios inmuebles cuyo valor catastral supera los 2,5 millones de euros así como de depósitos bancarios y valores con muy próximos a los 2 millones de euros. Dicho informe no acredita el origen de las entradas de dinero en las cuentas corrientes de las entidades financieras situadas en España y el actor, se limita a señalar su condición de residente fiscal en Ucrania y que ello conlleva la sujeción a gravamen en Ucrania por su renta mundial, aunque ni el certificado ni el informe aportados, lo demuestran. Incluso, el hecho de que no incluyera en sus declaraciones los bienes que dispone fuera de España muestra una temeridad por cuanto no es cierto que declarara por obligación real. Este certificado, en relación con el CDI entre España y Ucrania aplicable, a lo sumo conlleva, que se haya de aplicar el art. 1.3 del CDI del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas que, para el caso de "residentes en ambos Estados contratantes" según la legislación de cada uno de ellos, da preferencia a los criterios de residencia permanente y lugar en que radique el centro de intereses vitales, que, en este caso, confirman que el interesado era residente fiscal en España [Vid., SSTs de 15 de julio de 2025, recurso n.º 4023/2023 y de 12 de junio de 2023, rec. n.º 915/2022]. Considera la Sala que del bagaje probatorio extenso consignado en el acuerdo de liquidación y también por el TEAR, conforme a las reglas de desempate conduce a tenerle por residente fiscal en España conforme a las reglas del CDI.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**SENTENCIA****Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña**

Vía Laietana, 56, 2a planta - Barcelona - C.P.: 08003

TEL.: 933440010

FAX: 935675692

EMAIL:salacontenciosa1.tsj.barcelona@xij.gencat.cat

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:

Para ingresos en caja. Concepto: 0533000093050223

Pagos por transferencia bancaria: IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274.

Beneficiario: Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Concepto: 0533000093050223

N.I.G.: 0801933320238000940

N.º Sala TSJ: DEMAN - 1077/2023 - Procedimiento ordinario - 502/2023-B

Materia: Tributos Estatales/Autonómicos Patrimonio

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante: Hugo

Procurador/a: Carmen Ribas Buyo

Abogado/a: Jorge Perez Garcia

Parte demandada/Ejecutado: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, AGÈNCIA TRIBUTÀRIA DE CATALUNYA

Procurador/a:

Abogado/a:

Abogado/a del Estado, Abogado/a de la Generalitat

SENTENCIA Nº 2951/2025

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTA:

Dª. MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

MAGISTRADO/AS

Dª EMILIA GIMENEZ YUSTE

D. EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA

Barcelona, a fecha de la última firma electrónica.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA),ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº **1077/2023 (Sección nº 502/2023)**,interpuesto por **D. Hugo**, representado por la Procuradora **Dª CARMEN RIBAS BUYO**contra **TEAR**, representado por el ABOGADO DEL ESTADO. Comparece como codemandada la GENERALITAT DE CATALUNYA representada y defendida por sus Servicios Jurídicos.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada **DOÑA MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ**,quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO.

PRIMERO. -Por la representación procesal de D. Hugo se interpone en fecha de 20 de abril de 2023 recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero.

SEGUNDO.-Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, solicitan respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, habiéndose presentado escritos de conclusiones por las partes actora y demandada, se señala el día **11 de junio de 2025**para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

TERCERO. -En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Síguenos en...



FUNDAMENTOS DE DERECHO.**PRIMERO. - Sobre el objeto del recurso.**

Se recurre en este proceso la resolución de 9 de febrero de 2025 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa respecto de acuerdo dictado por el Jefe de la Inspección Central Adjunta de la Generalitat de Catalunya. Por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2012 a 2015. Cuantía: 29.747,29 euros (la mayor, IP 2014) Referencia: Expediente Inspección N° NUM000 Clave de liquidación: NUM001.

Se expresa en los antecedentes de hecho de la resolución económico-administrativa impugnada la causa de la regularización:

"PRIMERO.- SEGUNDO.- En fecha 24/07/2018 la Inspección Regional de la AEAT con sede en Girona incoó al hoy reclamante el acta A02 nº NUM002 por el concepto impositivo y periodos de referencia que fue firmada de disconformidad. En la misma se hizo constar:

"Sobre la residencia fiscal del contribuyente.

A partir del 05/07/2018, el obligado intenta justificar que su residencia fiscal se encuentra en Ucrania y no en España. Su prueba fundamental es un "Certificado de Residencia Fiscal en Ucrania" y un "Informe de tributos pagados en Ucrania".

En cuanto al "Certificado de Residencia", cabe decir que el obligado cumple con todas las razones objetivas para que en España se le otorgue otro "Certificado de Residencia Fiscal en España". Las razones objetivas son las siguientes:

- Presenta declaraciones por obligación personal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desde el ejercicio de 2009 a 2017. y por el Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios de 2011 a 2017.

- La residencia habitual del obligado se encuentra en la DIRECCION000 de DIRECCION001 (Barcelona). Esta dirección consta en las declaraciones presentadas en la AEAT, declaraciones impuestos municipales, cuentas bancarias, etc.

- Certificado histórico de empadronamiento en el Municipio de DIRECCION001, según el cual desde el 29/09/2008 el obligado reside en este Municipio.

- Convive en su residencia con su familia, esposa; Belinda (NUM003), hijos; Mariano (NUM004) y Amador. Éste último es menor de edad, nació en el año de 2006.

- Su patrimonio afluye a España, como puede comprobarse por las transferencias de fondos y la compra de inmuebles.

Por tanto, el propio sujeto pasivo, mediante la presentación de las declaraciones de IRPF y del IP de forma espontánea y voluntaria reconoce su condición de contribuyente por obligación personal en España. Es propietario de su vivienda habitual y convive con su esposa y sus dos hijos, uno de los cuáles es menor de edad. Está debidamente empadronado en el municipio de residencia. Su patrimonio radica en España.

Por todo ello, esta inspección no tiene ninguna duda que el obligado es residente en España y debe tributar por obligación personal, lo cual lleva haciendo desde 2009 hasta la fecha.

Cabe decir que en los primeros 471 días del procedimiento, no se planteó ninguna duda, ni por parte del interesado, ni por parte de la inspección, sobre la residencia fiscal en España.

En cuanto al "Informe de tributos pagados en Ucrania", la inspección no puede valorar el contenido, ni su naturaleza, por ello en fecha 19/07/2018 se ha emitido un Requerimiento de información internacional dirigido a las autoridades tributarias ucranianas para conocer estos extremos, con el fin de integrar en las liquidaciones del IRPF los rendimientos obtenidos en Ucrania, en su caso, y de aplicar, si procediese, la deducción por doble imposición internacional. En consecuencia, se desestiman las alegaciones presentadas contra la propuesta de regularización que realiza la Inspección de los Tributos."

Como consecuencia de la regularización efectuada, la propuesta de liquidación fue la siguiente: En la misma fecha se incoó Acta de disconformidad relativa al IRPF/2012-2015, ascendiendo la liquidación a 1.301.784,86 euros.

TERCERO.- En fecha 7/11/2018 el Jefe de la Inspección Central Adjunta de la Generalitat de Catalunya, dictó el correspondiente acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre el Patrimonio, confirmando la propuesta efectuada por el actuario en el acta, si bien rectificó el cálculo de los intereses de demora, quedando como sigue:

Las alegaciones formuladas, el 14/06/2021, en síntesis son, que las declaraciones presentadas lo fueron por obligación real, que la Agencia Tributaria Catalana acata literalmente lo dispuesto por la AEAT en cuanto a la residencia fiscal del Sr. Hugo, desdeña la presentación de un certificado fiscal emitido por Ucrania, rehuye en reconocer la existencia de un conflicto de doble residencia fiscal entre dos países, España y Ucrania, eludiendo, contra legem, aplicar el

Convenio de Doble imposición. Se aportó un informe sobre los tributos pagados en Ucrania que no es analizado, por contra la liquidación se vuelca en el análisis de otros aspectos (domicilio, padrón ...) que según la doctrina solamente procede su valoración en defecto de certificado de residencia fiscal.

La resolución del TEARC en sus fundamentos de derecho, se remite a la resolución del TEAC en la reclamación núm. NUM005 relativa al IRPF/2012/2015, que transcribe para su asunción en cuanto a la motivación de la decisión ahora adoptada. A la vista de la indicada resolución tiene residencia fiscal en territorio español.

SEGUNDO. - Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.

1. La pretensión y los motivos del recurso que se contienen en la demanda.

En su demanda, el recurrente interesa de la Sala el dictado de sentencia que *"...anule la liquidación del IP, periodos 2012,2013,2014 y 2015."*

Tras la exposición de los antecedentes de hecho que considera relevantes, fundamenta aquella pretensión anulatoria básicamente en que niega su condición de residente fiscal en España por cuanto ha aportado prueba suficiente de que su residencia fiscal está Ucrania desde el 10/11/2005.

Los argumentos son los siguientes, recogidos sustancialmente:

1) Que ha aportado un documento público emitido en el extranjero y debidamente traducido al castellano con los requisitos que estable el Ministerio de Asuntos Exteriores y revisado por una representación diplomática o consular española en el extranjero. Es un documento rubricado con la Apostilla de La Haya. El certificado de residencia fiscal en Ucrania es un documento original y así lo asevera el funcionario que revisa la traducción y lo rubrica. Que debe hacer fuerza probatoria conforme a lo previsto en el art. 319 LEC ("Fuerza probatoria de los documentos públicos"). Asimismo, se aportó "Informe de tributos pagados en Ucrania", también traducido y con apostilla de La Haya, emitido por el servicio estatal fiscal de Ucrania, en el que se pone de manifiesto su tributación en ese país. En él se observa la recurrencia y periodicidad en sus ingresos constantes y de tracto sucesivo que prueban, que sus ingresos recurrentes son sitios en Ucrania y en caso alguno en España.

2) Respecto a los ejercicios en los que sí declaró residencia fiscal en España por IRPF e IP, fue probablemente por un asesoramiento desafortunado y por ello, cambio de asesor y de representante durante las actuaciones inspectoras. Que puede oscilar la estrategia de defensa de sus intereses, en función de los consejos que recibe. Que en España únicamente tributa por la tenencia de bienes que tiene en España, por los rendimientos obtenidos en cuentas corrientes y por las imputaciones de inmuebles y nada más. Ninguna renta del trabajo y otros de nivel mundial. Existió, por tanto un error formal que no material en cuanto al impreso en cuestión. Que se le debió considerar un sujeto no residente que debe tributar por obligación real, que no personal en España.

3) Que, como es el caso, estamos ante un ciudadano que reside en un país distinto a España, tiene preferencia, según el art. 7 LGT, el Convenio existente entre España y el Gobierno de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 1.3. 1985 y publicado en el BOE de 22.9.1986. Que el actor ha aportado a la Inspección certificado de residencia fiscal en Ucrania, con la debida apostilla de La Haya y con la acreditación de la traducción expedida por la embajada de España en Kiev donde se hace constar que el compareciente desde el 10.11.2005, "hasta el día de hoy" es residente fiscal en Ucrania. Que los vaivenes del actor experimentados en la línea de defensa devienen irrelevantes cuando se debe posicionar en su posición final debidamente sustentado en el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales.

4) Que, según el contenido del certificado de residencia emitido, estamos ante un certificado a efectos de convenio, en los términos que exige la STS 778/2023, de 12 de junio. Por tanto, cuando un Estado contratante certifique, no solo que un sujeto es residente fiscal en ese otro Estado, sino que, además, literalmente establezca que lo es de conformidad con el Convenio, nos encontramos ante un conflicto de doble residencia que llama a su solución al Convenio, para solventarse. No se ha resuelto conforme a las reglas dispuestas en el CDI, que era lo procedente en el caso de un conflicto de residencia fiscal entre dos países, sino unilateralmente. Por tanto, se ha producido una infracción del Convenio que debe dar lugar a la nulidad de la liquidación por IP.

2. Los argumentos sostenidos por el Abogado del Estado en la contestación.

La parte demandada contesta a la demanda con solicitud de dictado de sentencia por la que se *"...desestime el recurso contencioso-administrativo con expresa imposición de costas a la parte actora"*.

La Abogacía del Estado expone en primer lugar los antecedentes que considera relevantes:

-Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, el Interesado presentado en España declaración-liquidación por el IP en los ejercicios 2011 a 2017. . Igualmente, se presentaron las correspondientes autoliquidaciones tributación individual, por los periodos 2012, 2013, 2014 y 2015, con resultado a ingresar. Previamente y con posterioridad, también había tributado por IRPF en España (ejercicios 2009, 2010, 2011, 2016 y 2017). Su cónyuge, había presentado, asimismo, autoliquidación individual por los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015. Igualmente, el Recurrente había presentado en España, autoliquidaciones por el Impuesto de Patrimonio de los ejercicios 2012 a 2015, aplicando las normas del mismo relativas a sujetos que tributan con obligación personal.

-La Inspección no planteó, al iniciar el procedimiento de comprobación, ninguna cuestión sobre la residencia fiscal en España del Interesado, que se daba por sentada. El objeto de las actuaciones de comprobación fue determinar el origen de ingresos procedentes de trasferencias desde el extranjero y en efectivo registrados en las cuentas bancarias del Recurrente, no reflejados en las declaraciones de IRPF presentadas. Las cantidades que la AEAT consideró que debía acreditar el Interesado por su falta de justificación, ascendían a un total de 2.043.081 euros en los cuatro ejercicios.

-Parte de las trasferencias desde el extranjero, procedían de un banco suizo por lo que, ante la pasividad probatoria del Recurrente, la Inspección realizó un requerimiento de información internacional que, a la fecha de dictarse el Acuerdo de liquidación, no se había contestado. Otras trasferencias procedían de entidades con sede en paraísos fiscales (FAZIO LIMITED y ESSEDON LIMITED).

En los años 2012-2015, la dirección del Interesado que constaba en sus declaraciones tributarias, cuentas bancarias etc, donde estaba empadronado desde 2008 con su esposa e hijos, radicaba en DIRECCION001 (Barcelona). Tenía el interesado permiso de residencia de larga duración expedido en Mataró el 6-5-2014, en el que figuraba la misma dirección.

-La explicación que dio el recurrente sobre los ingresos en sus cuentas, parabas por un supuesto préstamo que dio a su padre. Sin embargo, no se acreditó que las cantidades procedieran de cuentas a nombre de éste. Antes bien, la cuenta en el banco suizo, resultó estar a nombre del interesado y las otras transferencias procedían de los paraísos fiscales ya mencionados, desde cuentas cuya titularidad no se podía verificar.

-Invocó también el recurrente un contrato de 5.1.2010, suscrito en Ucrania, con la entidad FAZIO LIMITED, por el que, al parecer, se obligó a suministrar a ésta, por un plazo de 6 años, telecomunicaciones y material de construcción, por importe de 5.000.000 euros. La Inspección no dio valor probatorio a este contrato, por ser un documento privado, suscrito con entidad domiciliada en paraíso fiscal, al no haberse acreditado la titularidad ni aprovisionamiento de los bienes transmitidos y no haberse declarado la operación ni los rendimientos en el IRPF.

-Hasta julio de 2018, bien avanzado el procedimiento (iniciado en marzo de 2017), el interesado no cuestionó su residencia fiscal en España. En ese momento lo hizo, aportando ante la Inspección, certificado de 4/6/2018, de residencia fiscal en Ucrania e informe sobre tributación en ese país. La Inspección constato, a la vista del primero, que con toda la información disponible, el recurrente podría haber obtenido también certificado de residencia fiscal en España. Y, a la vista del segundo, concluyó que no acreditaba el origen de los ingresos investigados y que, antes bien, del mismo podría deducirse que había percibido el interesado otras rentas en los periodos comprobados, por lo que se realizó un requerimiento a las autoridades fiscales de Ucrania.

-En relación con el informe sobre tributación en Ucrania, aportado por el actor, el acuerdo de liquidación de IRPF señala que, las cantidades finales que se constatan, resultantes del informe, oscilan entre los 15.886,08 euros, pagados en 2012 a los 31.132, 05 euros en 2013 (año en que la cifra es mayor), por los que se habrían retenido cantidades que oscilan entre 875, 22 euros en 2012 (año de más retención) a 432,83 euros en 2015 (año de menos retención), pasando por 776, 50 euros en 2013.

-No ha aportado el interesado, en ningún momento, ni ha sido posible obtener, las declaraciones de impuestos que debía haber presentado en Ucrania, correspondientes a los ejercicios 2012 a 2015.

A partir de lo anterior el Abogado del Estado mantiene que:

-La residencia fiscal en Ucrania solo empezó a sostenerse por el interesado a raíz de las actuaciones de comprobación e inspección desde julio de 2018. En los años 2012 a 2015 litigiosos y también antes y después hasta 2017, declaró el recurrente en España, como residente aquí, tanto por IRPF como IP. Resulta llamativo que el alegado "error" en el asesoramiento, se constataste justo cuando la AEAT española comprueba que el interesado recibió 2 millones de euros por los que no había tributado.

-Consta perfectamente demostrado que, en los ejercicios cuestionados, el recurrente vivía en España, lo que ni siquiera se llega a negar en la demanda. La regularización practicada tuvo su causa en la consideración por la Inspección de que el interesado fue, durante los periodos comprobados, residente en territorio español por el criterio de la permanencia del art. 9.1 b) LIRPF por remisión del art. 5.Dos de la Ley 19/1991.

-En cuanto al certificado de residencia fiscal en Ucrania, en relación con el CDI entre España y Ucrania aplicable, a lo sumo conlleva, que se haya de aplicar el art. 1 del CDI que, para el caso de "residentes en ambos Estados contratantes" según la legislación de cada uno de ellos, da preferencia a los criterios de residencia permanente y lugar en que radique el centro de intereses vitales, que, en este caso, confirman que el interesado era residente fiscal en España. No pone en duda que la residencia permanente y el centro de intereses vitales del interesado está en España. Nada se dice de su vivienda habitual, ni de la convivencia en ella con su familia.

-El certificado de residencia fiscal en Ucrania se limita a decir que el recurrente era contribuyente y residente en ese país desde el 10.11.2005 hasta su fecha. Nada se dice sobre su permanencia, ni sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ni sobre que haya tributado en ese país por toda su renta mundial, incluida la española. Lo mismo ocurre con el informe sobre tributación respecto del que cabe determinar que el núcleo principal de los intereses económicos del actor no radica en Ucrania sino en España, dado que el valor de los bienes y derechos situados en España es claramente superior a los ingresos que habría obtenido en Ucrania. Cabe destacar, que conforme a sus autoliquidaciones por el IP el actor es titular de varios inmuebles cuyo valor catastral supera los 2,5 millones de euros así como de depósitos bancarios y valores con muy próximos a los 2 millones de euros. Dicho informe no acredita el origen de las entradas de dinero en las cuentas corrientes de las entidades financieras situadas en España. Que el actor, se limita a señalar su condición de residente fiscal en Ucrania y que ello conlleva la sujeción a gravamen en Ucrania por su renta mundial, aunque ni el certificado, ni el informe aportados, lo demuestren. Incluso, además, el hecho de que no incluyera en sus declaraciones los bienes que dispone fuera de España muestra una temeridad por cuanto no es cierto que declarara por obligación real.

- La STS de 12 de junio de 2023 determina que ante la presentación de un certificado de residencia fiscal en uno de los países parte de un CDI, deben aplicarse las reglas de desempate del mismo Convenio, atribuyendo al certificado cierta capacidad probatoria. Pues bien, aplicando las reglas de desempate del art. 1.3 del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, ratificado en Madrid el 1.3.1985, el recurrente es residente fiscal en España. Mientras que ha quedado acreditado que el recurrente residía en España en el periodo analizado, no se ha acreditado la "vivienda permanente a su disposición" del recurrente en Ucrania. En el caso de entender que el recurrente tuviera también una vivienda permanente en Ucrania, también ha quedado acreditado que el núcleo de sus intereses familiares radica en España, donde reside su familia. Asimismo, ha quedado acreditado que la mayoría de sus bienes y derechos se encuentran en España, a juzgar por el informe de tributación presentado. Otra circunstancia no ha sido acreditada en el procedimiento. Asimismo, ha quedado acreditada la existencia de la vivienda habitual del demandante en nuestro país. Tampoco se ha presentado prueba alguna sobre la vivienda habitual del recurrente en Ucrania.

3.La posición de la Generalitat de Catalunya.

El Abogado de la Generalitat de Catalunya presenta escrito de oposición a la demanda y sostiene que la resolución impugnada es conforme a Derecho. Que el contribuyente es residente fiscal en España. Sorprende la actitud del actor de desvincularse de la residencia fiscal española cuando tanto él como su cónyuge han presentado declaraciones de IRPF e IP desde el año 2009. La inspección inició un procedimiento de comprobación ya que observó diferentes transferencias desde el extranjero -Suiza- que no se habían contemplado en las declaraciones de IRPF presentadas. No ha sido hasta julio de 2018 cuando ha presentado el certificado de residencia fiscal de Ucrania, ya con posterioridad al inicio de las comprobaciones y después de no acreditar el origen de los ingresos investigados.

El actor consta empadronado desde el año 2008 con su mujer e hijos en DIRECCION001. Y no consta empadronamiento en Ucrania con su mujer e hijos, ni certificado de escolarización de los

hijos, o certificado de propiedad del inmueble donde resida allí, o recibos de suministros que puedan desacreditar este empadronamiento. Contradicción con el permiso de residencia de larga duración emitido por España el 6.5.2014 o de las propias declaraciones de IRPF que fue presentando desde el año 2009 donde consta su domicilio, desde el año 2008.

Suplica la desestimación del recurso con expresa imposición de costas a la parte actora.

TERCERO. - Decisión de la Sala. Desestimar el recurso. Conflicto de doble residencia que obliga a acudir a las reglas de desempate para la determinación de la residencia fiscal. Las reglas aplicadas conducen a tenerle por residente fiscal en España y no en Ucrania.

1.La controversia se centra en el examen de la conformidad a Derecho de la resolución del TEARC impugnada que a su vez confirma el acuerdo dictado por el Jefe de la Inspección Central Adjunta de la Generalitat de Catalunya por el concepto de IP, ejercicios 2012 a 2015.

Las posiciones de las partes han aparecido extensamente expuestas en el fundamento jurídico anterior. La parte actora sostiene que el certificado de residencia fiscal en Ucrania aportado a la Inspección en julio de 2018 supone que existe un conflicto de doble residencia que no ha sido tratado por el TEARC remitiéndose al citado Convenio, en atención a las reglas contenidas en el art. 1.3 del CDI, como reglas de "desempate" y defiende que el valor que ha de otorgársele no es el que ha señalado la Inspección ni el TEARC ya que se basan en que presentó declaraciones de IRPF como residente fiscal en España y ese (según dice la demanda) "... cercena un debate serio y riguroso sobre si su realidad fiscal es la de residente fiscal en España o no". Las partes demandadas defienden que el hecho de que exista el certificado de residencia fiscal en Ucrania, conforme a CDI, no impide tenerlo por residente fiscal en España y, que entren en juicio las reglas de desempate establecidas en el CDI, por tanto, ante la existencia de un conflicto de residencia fiscal, como ocurre en el caso, la aplicación de las reglas de desempate no conducen a tenerle por residente fiscal en Ucrania por obligación personal por la existencia de vivienda permanente en España , la presencia de intereses económicos de mayor envergadura en España y que, además sus vínculos personales están en España.

2.Sobre la acreditación de la residencia fiscal del actor.

2.1. El artículo 8.1 a) de la ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que son contribuyentes por este impuesto las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

En punto a la determinación de la residencia fiscal, el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone lo siguiente: [...]

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.

Son tres por tanto los factores por los que una persona física puede ser considerada residente fiscal en España, el de permanencia, el económico y el familiar, siendo suficiente la apreciación de cualquiera de ellos.

2.2. Se ha presentado tanto en sede de IRPF como en IP, un Certificado de residencia fiscal en Ucrania con la apostilla de la Haya, según el cual, el contribuyente tiene su residencia

fiscal en Ucrania desde 10/11/2005. Se presentó habiendo transcurrido 471 días desde el inicio del procedimiento inspector por las rentas recibidas en España procedentes de Suiza sin origen conocido.

En este tema debe tenerse en cuenta el Convenio de doble imposición entre el Gobierno de España y el de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas de 1 de marzo de 1986, vigente para esos ejercicios ya que en el año 2020 se ha aprobado un nuevo, que establece las bases para determinar la consideración de residente.

- Vivienda permanente a su disposición.
- Centro de intereses personales y económicos.
- Residencia habitual.
- Dónde viva habitualmente
- Dónde sea nacional.

3. Jurisprudencia del TS y aplicación al caso.

3.1 La muy reciente sentencia del Tribunal Supremo de 15 julio de 2025, rec casación 4023/2023 , siguiendo a la anterior de 12 de junio de 2023, rec casación 915/2022, (y otras como la de 9 de julio de 2024, rec casación 1913/2023 que también siguen la posición iniciada en junio de 2023), para reforzar su doctrina señala, sobre el valor y consideración de los certificados de residencia fiscal conforme a CDI que:

"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 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."

3.2 Tiene un certificado de residencia fiscal expedido a efectos de convenio, los órganos administrativos o judiciales españoles no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha emitido ese certificado y tampoco se puede prescindir de su contenido. Así lo establecido en la STS 12/7/2023. Y si se hiciera por el órgano administrativo o judicial supondría que se considerara que esa persona no es residente en el otro Estado, en este caso Ucrania y ello no es posible en atención a que proceden de una fuente normativa preferente - art. 7 LGT-. Pero ello no impide que los órganos administrativos puedan determinar la residencia fiscal de la persona física en España, aunque el certificado lo hayan expedido conforme a convenio.Siendo que si los órganos administrativos consideran que es residente fiscal en España, nos encontramos ante un conflicto de doble residencia que ha de resolverse conforme a las reglas de desempate establecidas en el art. 1.3 del CDI aplicable.

La parte actora nada esboza sobre esta cuestión del cumplimiento de las reglas de desempate del art. 1.3 CDI, quedándose en dos argumentos que nada tienen que ver y que son el sustrato de su estrategia en la demanda: que estuvo más asesorado y que la que vale es su posición final en trámite de alegaciones y que es un trámite formal totalmente obvia el que presentara autoliquidaciones por IRPF desde 2009 a 2017 cuando lo cierto es que lo era por obligación real. A la vista que nada se menciona y acredita en cuanto a la existencia de vivienda a su disposición en Ucrania, el mayor porcentaje de intereses económicos está en España (inmuebles y valores), unido al hecho de que sus intereses vitales también se encuentran en España, donde reside. El bagaje probatorio extenso consignado en el acuerdo de liquidación y también por el TEARC,

conforme a las reglas de desempate conduce a tenerle por residente fiscal en España conforme a las reglas del CDI.

Por ello, ha de desestimarse el recurso y confirmarse las resoluciones recurridas.

Se impone en definitiva la desestimación íntegra del recurso, de conformidad con lo previsto en el orden procesal por los artículos 68.1. b)y 70.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción.

CUARTO. - Sobre las costas procesales.

Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, las costas procesales se impondrán en la primera o única instancia a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones en la sentencia, por lo que se impone las costas a la parte actora si bien limitadas a **3.000 euros por todos los conceptos (1.500 euros para cada codemandada como máximo)**.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS:

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número **1077/2023 (Sección 502/2022)** interpuesto por **D. Hugo**, contra la resolución de 9 de febrero de 2023 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Con imposición de costas a la parte actora si bien limitadas a **3.000 euros por todos los conceptos incluido el IVA (1.500 euros para cada codemandada como máximo)**.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de sejudicial.gencat.cat

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales y que el tratamiento que pueda hacerse de los mismos, queda sometido a la legalidad vigente.

Los datos personales que las partes conozcan a través del proceso deberán ser tratados por éstas de conformidad con la normativa general de protección de datos. Esta obligación incumbe a los profesionales que representan y asisten a las partes, así como a cualquier otro que intervenga en el procedimiento.

El uso ilegítimo de los mismos, podrá dar lugar a las responsabilidades establecidas legalmente.

En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.

Todo ello conforme a lo previsto en el Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, en la Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales y en el Capítulo I Bis, del Título III del Libro III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Síguenos en...

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

Síguenos en...

