

El Tribunal Supremo pone coto a la práctica administrativa y judicial que cuestiona los certificados de residencia fiscal



Sergi Cebrián Burguete
Socio de Integrated Mobile Talent

Alejandro Prieto Barla
Senior Manager de Integrated Mobile Talent

María Teresa González Martínez
Socia de Procedimientos Tributarios EY

Lucía Payá Anglada
Manager de Procedimientos Tributarios EY

El Tribunal Supremo confirma en la sentencia de 12 de junio de 2023 (RCA 915/2022) que la Administración tributaria no puede cuestionar un certificado de residencia fiscal emitido por otra Administración a los efectos de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición.

Sin perjuicio del importante avance que supone el criterio fijado que pone coto a la práctica administrativa que viene cuestionando tales certificados, el pronunciamiento despierta ciertas dudas aplicativas en una serie de situaciones en el ámbito del IRPF que abordamos en la presente alerta, y que requerirán de nuevos pronunciamientos por parte del Alto Tribunal.

Introducción

En la presente Alerta analizamos la reciente sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 12 de junio de 2023 (RCA 915/2022), en la que se analiza el valor probatorio de los certificados de residencia fiscal emitidos por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un convenio de doble imposición (CDI).

Asimismo, el TS concreta la correcta interpretación que ha de otorgarse al concepto “*centro de intereses vitales*” que se emplea en el art. 4.2 del CDI suscrito entre España y EE.UU (cuya redacción sigue el modelo de convenio de la OCDE) conforme a las reglas de desempate del artículo 4.2 del CDI.

Se trata del primer recurso de casación en el que la Sala de Enjuiciamiento, tras la COVID-19, ha considerado necesaria la celebración de vista pública para la resolución del caso.

Análisis de la sentencia del TS de 12 de junio de 2023

Antecedentes del asunto

En el caso que nos ocupa la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) regulariza la situación tributaria de una persona física por el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2008 a 2010 por considerarla residente fiscal en España.

El contribuyente al objeto de acreditar su residencia fiscal en otro Estado, distinto de España, aportó en sede económico-administrativa y en vía jurisdiccional certificados de residencia emitidos por las autoridades fiscales competentes de EE.UU, expedidos a los efectos de la aplicación del Convenio firmado entre el Reino de España y los EE.UU para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal.

No obstante, tanto la Administración como la Audiencia Nacional otorgaron a tales certificados de residencia un mero valor indicativo a favor de la residencia fiscal en tales países, que se consideró enervado por la prueba sustanciada por la Administración que alcanzó la conclusión de considerar España como país de residencia.

En este escenario, se niega la existencia de un conflicto de residencia entre España y EE.UU que precisara acudir a las reglas previstas en el art. 4.2 del CDI, conocidas como reglas “de desempate”, pues en el caso presente la persona física es considerada residente en España.

Doctrina del Tribunal Supremo

En la sentencia analizada, el TS rechaza de plano la valoración efectuada por el Tribunal de instancia y la Administración.

En este sentido, concreta que la aportación de un certificado de residencia fiscal, emitido por la autoridad competente del país y en el que se hace constar de forma expresa, como resulta preceptivo, que se extiende a los efectos de un CDI, debe conducir a tener por acreditada la residencia fiscal en EEUU, en este caso, a efectos de la aplicación del CDI y, por ende, a considerar que existe un conflicto de residencia entre España y EEUU. Situación que conlleva necesariamente tener que acudir para resolver el conflicto suscitado a las reglas de “desempate” previstas en el artículo 4.2 del referido Convenio.

Es decir, 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 4.2, a fin de determinar qué jurisdicción fiscal era la competente para gravar las rentas obtenidas por el contribuyente.

Y apuntala que prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido con tales características como hizo la Administración y el Tribunal de instancia implica contravenir lo dispuesto en el art. 96 de la Constitución Española y en los artículos 1.1, 1.2 y 4.1 del CDI.

Adicionalmente, en la sentencia analizada, el TS concreta la correcta interpretación que ha de darse al concepto “*centro de intereses vitales*” que se emplea en el art. 4.2 del CDI suscrito entre España y EE.UU como uno de los criterios de desempate para la persona física que sea considerada residente de ambos Estados contratantes.

En concreto en el recurso se plantea la posibilidad de equiparar el criterio de centro de intereses vitales previsto en las reglas de desempate del convenio para evitar la doble imposición con el criterio de localización del centro de intereses económicos previsto en la normativa interna española (art. 9.1b) de la Ley del IRPF).

A este respecto el TS toma en consideración que el Comentario número 15 del referido artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, señala que en relación con el centro de intereses vitales se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc., circunstancias que deben ser examinadas en su conjunto.

Siendo por ello este concepto mucho más amplio que el concepto de “*núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos*” del referido artículo de la Ley de IRPF, el Tribunal Supremo afirma que la citada regla de desempate no pueda ser interpretada a la luz de la legislación interna de uno de los Estados firmantes del Convenio, pues supondría una restricción de su concepto a las relaciones económicas del contribuyente, con exclusión de sus relaciones personales.

Finalmente, el TS no aborda la cuestión asimismo planteada en el auto de admisión consistente en la concreción del ya citado criterio de localización “*núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos*” que emplea la normativa interna española como criterio para determinar la residencia fiscal en España, lo que implica que por el momento goce de toda virtualidad el reciente criterio adoptado por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) por medio de la resolución de 19 de diciembre de 2022 que resuelve la reclamación número 4837/2019.

En conclusión, ni la Administración tributaria ni los tribunales de justicia pueden prescindir de los certificados válidamente emitidos por otra Administración y su aportación debe conducir a tener por acreditada la residencia fiscal en el país emisor a efectos de la aplicación del CDI.

Consideraciones sobre las implicaciones de la doctrina del TS en el ámbito del IRPF

Ciertamente la doctrina que fija el Tribunal Supremo es un importante avance que pone coto a la práctica administrativa que cuestiona los certificados de residencia fiscal emitidos por otras Administraciones. El principio de confianza mutua y reconocimiento de actos de las autoridades de los Estados miembros también podría operar aquí en relación con los certificados de residencia fiscal expedidos por autoridades fiscales de otros Estados miembros¹.

Asimismo, las conclusiones a las que llega el TS gozan de especial relevancia en un contexto de intensa recuperación de la movilidad internacional de personas, ámbito en el que deviene fundamental la planificación y adecuada fijación de la residencia fiscal.

El espaldarazo del Tribunal Supremo a la validez y eficacia de los certificados de residencia fiscal en el marco de los CDI representa, en nuestra opinión, un elemento de refuerzo de la seguridad jurídica en torno a la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas.

Sin perjuicio de ello, los efectos de la referida Sentencia pueden estar restringidos en ciertas situaciones, algunas de las cuales apuntamos a continuación.

Un supuesto habitual y no exento de controversia es aquel en el que la residencia fiscal deba ser dirimida entre España y un país tercero con el que no se ha suscrito un CDI. En estas ocasiones puede ocurrir que el obligado tributario sea considerado residente fiscal en ambos países, si así lo establecen las respectivas legislaciones domésticas, precisamente por la ausencia de unas reglas de desempate que sí ofrecería el CDI. La complejidad en este tipo de supuesto puede venir causada por la aplicación en ambos países del principio de tributación por renta mundial, con la consiguiente necesaria coordinación y aplicación de los mecanismos para evitar la doble imposición que la normativa de cada país haya previsto.

Un segundo caso para destacar es aquél en el que el obligado tributario reciba la consideración de residente fiscal en un país que tenga suscrito con España un CDI, si bien el sometimiento al impuesto sobre la renta de las personas físicas en dicho país se ve limitado a las rentas de fuente de dicho país, habitualmente bajo el amparo de un régimen especial de tributación. Conviene recordar que el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, en el que se define el concepto de “residente de un Estado contratante” a los efectos del Convenio, excluye por regla general a toda aquella persona que esté sujeta a imposición en un estado exclusivamente por la renta obtenida de fuentes de dicho estado. De tal modo que las personas que sean beneficiarias de un régimen especial de tributación podrían ver denegado el acceso, no sólo a los beneficios y exenciones previstas en el CDI, sino también a las reglas de desempate de un hipotético conflicto de residencia fiscal, en tanto en cuanto no adquieran la consideración de residente a efectos del CDI en cuestión.

Este es precisamente el criterio que ha adoptado la DGT en relación con el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la Ley del IRPF, manifestando al respecto en la contestación a la consulta tributaria V2918 de 14 de noviembre de 2017 que “se concluye que el consultante acogido a este régimen del artículo 93 de la LIRPF no puede ser considerado residente a efectos del Convenio”. Al

hilo del contenido de la presente alerta, resulta de especial interés la precisión que añade la DGT “el contribuyente que opte por la aplicación del régimen especial podrá solicitar un certificado de residencia fiscal en España, pero no a los efectos de las disposiciones de un Convenio”.

Sin olvidar que el propio Protocolo al CDI entre España y la República Federal de Alemania establece que el artículo 4, entre otros, no se aplicará a los contribuyentes españoles que hayan optado por el mencionado régimen especial.

No obstante, lo anterior, el TS tendrá oportunidad de despejar las dudas acerca de la fuerza probatoria de los certificados de residencia en estos supuestos al resolver el recurso 7744/2022 recientemente admitido por medio de Auto de 10 de mayo de 2023.

Un tercer supuesto que puede suscitar cierta controversia se puede encontrar en aquellos CDI en los que la definición de residente quede vinculada a la nacionalidad del obligado tributario. Así sucede en el CDI suscrito entre España y Emiratos Árabes Unidos, el cual establece que la expresión “residente de un Estado contratante” significará, en el caso de los Emiratos Árabes Unidos, “las personas físicas domiciliadas en los Emiratos Árabes Unidos y que sean nacionales de los Emiratos Árabes Unidos”. Esta circunstancia determinaría la inaplicabilidad del contenido del CDI, por ejemplo, a todo nacional español que fije su residencia en territorio de los Emiratos Árabes Unidos, sin perjuicio de que pudiese acreditar la residencia fiscal en dicho territorio por otros medios de prueba admitidos en derecho. Sin embargo, ante un eventual conflicto de residencia entre ambos países, no resultaría posible resolver dicho conflicto con arreglo a las reglas de desempate del CDI.

Un último supuesto sobre el que nos gustaría hacer especial mención tiene lugar cuando la residencia fiscal en un país tercero se acredita por un período de tiempo no coincidente con el período impositivo en el IRPF. Ello, generalmente, ocurre cuando el país reconoce la residencia fiscal con efectos desde una fecha posterior al inicio del año en cuestión, por ejemplo, con motivo de la llegada al territorio en cuestión, o cuando el ejercicio fiscal en el país difiere del año natural. Es conveniente cerciorarse en este tipo de supuestos si el certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales del país abarca un período de tiempo superior a 183 días dentro del año natural, pues en función de ello el certificado puede representar un elemento de prueba eficaz a la hora de acreditar la residencia fiscal fuera del territorio español.

Cómo EY puede ayudar

La determinación de la residencia fiscal en el ámbito del Impuesto sobre las personas físicas exige una planificación y análisis pormenorizado, debiéndose valorar las circunstancias personales de cada obligado tributario, atendiendo a sus relaciones económicas, financieras y patrimoniales, etc.

Desde EY Abogados nos ponemos a su disposición para resolver cualquier duda que pueda tener al respecto, asesorarle y prestar apoyo a la hora de examinar las implicaciones fiscales derivadas de la pérdida (o adquisición) de la residencia fiscal en territorio español. Asimismo, un equipo transversal formado por profesionales del área de Procedimientos Tributarios y Movilidad Internacional estamos en las mejores condiciones para asistirle en materia de prueba a efectos de acreditar, soportar o reforzar esta condición con un enfoque preventivo ante un eventual procedimiento de comprobación o inspección por parte de la AEAT.

[¡Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!

Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

María Teresa González Martínez

MariaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com

Sergi Cebrián Burguete

Sergi.CebrianBurguete@es.ey.com

Alejandro Prieto Barla

Alejandro.PrietoBarla@es.ey.com

Lucia Payá Anglada

Lucia.PayaAnglada@es.ey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2023 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

Linkedin: [EY](https://www.linkedin.com/company/ernst-&-young-espaa/)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://plus.google.com/+EYSpain)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ernstyoungspain/)

Notas

- ¹ STJUE de 20 de enero de 2021, C-420/19, Maksu-ja Tolliamet, en relación con la aplicación de la Directiva de Asistencia mutua en materia tributaria. Vid. al respecto, Calderón Carrero, J.M, "Nueva doctrina de la Audiencia Nacional sobre la interpretación de la exención del art. 14.1.h) TRLIRNR a la luz de la jurisprudencia del TJUE sobre sociedades holdings intermedias", Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 17, 2021, págs. 159-184.