

Habría que plantearse si los criterios sobre residencia en el IRPF deberían ser adaptados a la nueva realidad social de hoy en día.

El Tribunal Supremo aclara las reglas de la residencia fiscal en el IRPF



Javier Muñoz Zapatero

Hace unos pocos meses conocíamos –una de arena– la decepcionante media vuelta jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre la tributación de los intereses de demora como ganancia patrimonial a incluir en la base imponible general del IRPF. Y este verano, ya pasado, nos llegó la de cal, al publicarse la sentencia del Alto Tribunal de 12 de junio de 2023.

La sentencia resuelve un recurso de casación en el que se planteaban dos cuestiones muy relevantes a la hora de considerar a un contribuyente residente fiscal en España y, por ende, la existencia de obligación de tributar por su renta mundial: la validez de los certificados

de residencia expedidos conforme a los tratados de doble imposición por las autoridades fiscales de otros países a fin de acreditar la residencia fiscal en ellos, y el correcto entendimiento del concepto de “centro de intereses vitales” al que se refieren los convenios de doble imposición.

Como primer comentario de esta sentencia cabe decir que el Tribunal Supremo ha cumplido con su labor de control de la actividad administrativa poniendo coto, en beneficio del interés general, y no ya solo del recurrente, a actuaciones, prerrogativas e interpretaciones de la Agencia Tributaria que no cabe sino calificar

de abusivas al soslayar el “exacto sometimiento al derecho”.

Dado el relato de hechos relativos a las circunstancias del contribuyente y recurrente, da la impresión de que no se trataba de un tema fácil, ya que, como se dice en el foro, “los pleitos vienen como vienen” y el Supremo, al resolver en casación, no puede juzgar en abstracto, como en un laboratorio esterilizado, sino dentro de los hechos que enmarcan el pleito. Este problema es común y no solo exclusivo de nuestra justicia. De ahí que los anglosajones, en su sistema de *common law*, donde el precedente es ley, tengan acuñado el dicho, con igual o parecido significado semántico, que “*bad facts make bad laws*”.

Entrando en el análisis de la sentencia, ésta afirma que los convenios de doble imposición están para cumplirlos, y que ni los órganos de inspección, ni siquiera los judiciales, pueden desconocer e ignorar de plano,

como se había hecho en el procedimiento administrativo, un certificado de residencia fiscal expedido por otro Estado. En el supuesto considerado no se trataba, además, de cualquier país con clima más o menos cálido, o laxo en cuestiones fiscales. El emisor del certificado era nada menos que el IRS de los Estados Unidos de América.

La Agencia Tributaria puede considerar a una persona residente fiscal en España aplicando las normas previstas en el IRPF, pero en el caso enjuiciado estamos ante un supuesto de conflicto por doble residencia del contribuyente que debe resolverse



necesariamente conforme a las reglas de desempate, o *tie-break*, que están previstas y acordadas en el propio convenio. Si esas reglas (vivienda permanente a su disposición, centro de intereses vitales, residencia habitual y nacionalidad) no son suficientes para resolver el conflicto, debe acudir, en último lugar, a un procedimiento amistoso entre las dos administraciones tributarias.

Intereses vitales

La invocación a lo establecido preferentemente en el convenio permite al Tribunal dar un paso adelante en la interpretación de estas reglas y resolver la segunda de las cuestiones que se planteaban en el recurso. Uno de los criterios dirimientes es el “centro de interés vitales” concepto que viene a explicar y desarrollar, en contraposición al concepto empleado por el artículo 9 de nuestra Ley del IRPF que es el “núcleo principal o base de actividades o intereses económicos”.

Sin necesidad de acudir a sesudos razonamientos jurídicos, el Tribunal confirma, siguiendo los comentarios a los convenios de la OCDE, que el centro de intereses vitales es un con-

cepto más amplio y rico, que ha de tomar en consideración las relaciones familiares y sociales, la ocupación del contribuyente, o sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, examinadas en su conjunto. La sentencia sale al paso de las interpretaciones extensivas, y a nuestro juicio incorrectas, de la Agencia Tributaria, que atribuyen la residencia fiscal en España acudiendo exclusivamente al simple y fácil cálculo del valor del patrimonio o de la renta obtenida en España del contribuyente.

En casos que pueden calificarse de sangrantes, la Agencia Tributaria llega a realizar el cálculo del patrimonio comparando exclusivamente el situado en los dos países concernidos por el conflicto de residencia, y obviando el patrimonio localizado, o la renta obtenida que puede estar perfectamente localizada en un tercer país en el que no se reside.

Si llegamos a esas extralimitaciones de la norma, cualquier español residente adinerado, de los que anualmente aparecen en las listas de grandes fortunas que aparecen en la prensa –a todos se nos viene a la cabeza alguno–, no puede cambiar de

vida, emigrar a Estados Unidos con su familia, establecerse y residir allí, porque la Agencia Tributaria le seguiría considerado residente por tener su centro de intereses económicos en España, por ser el principal accionista de una empresa multinacional con sede en España, y tener aquí concentrado su patrimonio.

Quizá este tipo de cálculo servía en el año 1991, año en el que la ley del IRPF introdujo el criterio del núcleo de interés económicos. Más de treinta años después, cuando es la propia administración la que no cesa de regular los aspectos fiscales derivados de los nuevos retos de la internacionalización, el teletrabajo, la movilidad internacional, la deslocalización o el impuesto mínimo de las empresas multinacionales, habría que plantearse si los criterios sobre residencia en el IRPF deberían ser adaptados a la nueva realidad social de hoy en día. Y si no se hace, porque resulta fácil y cómoda la prerrogativa administrativa, bien está que los tribunales, como ha hecho el Tribunal Supremo, controlen esa actividad y apliquen la norma, como nos recuerda el Código Civil, atendiendo a su espíritu y a la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicada.

Abogado. Miembro del grupo de expertos en IRPF de Aedaf.

Ni la Inspección ni los tribunales pueden ignorar un certificado de residencia fiscal de otro Estado

Un conflicto por doble residencia del contribuyente debe resolverse con las reglas de desempate

Expansión

DIRECTORA ANA I. PEREDA

DIRECTORES ADJUNTOS: Manuel del Pozo, Iñaki Garay

Subdirector: Pedro Blurrún. **Desarrollo digital:** Amparo Polo. **Corresponsal económico:** Roberto Casado. **Redactores jefes:** Mayte A. Ayuso, Juan José Garrido, Tino Fernández, Javier Montalvo, Emelia Viana, Clara Ruiz de Gauna, Estela S. Mazo, José Orihuel (Cataluña) y Miguel Ángel Patiño

Empresas Víctor M. Osorio / Finanzas/Mercados Laura García / Economía Juan José Marcos / Opinión Ricardo T. Lucas / Directivos Nerea Serrano Nueva York Sergio Saiz / Londres Artur Zanón / Comunidad Valenciana Julia Brines / Diseño César Galera / Edición Elena Secanella



EDITORIA

Unidad Editorial Información Económica, S.L.U.
Avenida de San Luis, 25 (28033 Madrid)
Teléfono de contacto: 91 443 50 00

ADMINISTRADOR ÚNICO

Marco Pompignoli

DIRECTOR GENERAL DEL ÁREA NEWS

Javier García Pagán

DIRECTOR DE NEGOCIO

Manuel Bada

COMERCIALIZACIÓN DE PUBLICIDAD

Unidad Editorial, S.A.

DIRECTOR GENERAL DE PUBLICIDAD

Sergio Cobos