

Los órganos judiciales empiezan a poner orden y moderar las interpretaciones interesadas y 'pro domo sua' de la Administración Tributaria.

Seguimos para bingo: a vueltas con la residencia fiscal

Javier Muñoz Zapatero

Hace un año comentaba la sentencia del Tribunal Supremo del 12 de junio de 2023 sobre un supuesto de conflicto por doble residencia fiscal. El tema sigue teniendo bastante actualidad. Puede ser que sea decepcionante para algunos, pero no voy a comentar el asunto, también de actualidad, y con cierto morbo, en que seguramente muchos estén pensando. Quizá en un futuro, cuando se conozcan y se puedan tener por ciertos y acreditados los hechos del caso. Precisamente porque la residencia fiscal, y la consiguiente obligación de pago del impuesto sobre las rentas en el país de residencia, es una cuestión eminentemente fáctica.

Este verano, el Supremo ha tenido ocasión de volver a pronunciarse sobre las reglas que determinan la residencia fiscal. La peculiaridad de los casos decididos en tres sentencias de julio pasado es que el conflicto de residencia fiscal se planteaba entre España y Reino Unido, con la particularidad que los contribuyentes recurrentes estaban acogidos al régimen especial de los llamados "non dom" o no domiciliados, llamado a extinguirse con el nuevo gobierno laborista, y que guarda cierta similitud con el nuestro de "trabajadores desplazados" y también, mira qué casualidad, con el existente al otro lado de nuestra frontera con Portugal. Es un régimen ancestral que excluye de tributación rentas obtenidas fuera de Reino Unido siempre que no se repatrien al mismo.

Las sentencias desestiman los recursos y dan la razón a la Agencia

Tributaria, que defendía la residencia fiscal en España y por consiguiente la tributación por todas las rentas del contribuyente, con independencia del país donde se habían obtenido. Uno de los casos era de un jugador de fútbol español, con contrato vigente con un equipo inglés pero que durante el año natural juega cedido en el Valencia los primeros meses del año, y en la siguiente temporada, empezando el 1 de julio, a un club alemán. Con estas circunstancias era relativamente fácil llevar la cuenta de días de permanencia en uno u otro país, aunque en ninguno se completaban los famosos 183 días.

Reglas de desempate

La lectura de las sentencias ofrece algunos aspectos de interés. En primer lugar, se remiten y ratifican en la doctrina establecida en la sentencia de junio de 2023, recordando que la Administración española no puede obviar, simplemente aplicando su normativa interna, los certificados de residencia fiscal emitidos por otro Estado. Si hay residencia fiscal en ambos estados, el conflicto ha de resolverse con arreglo a las reglas de desempate establecidas en el Convenio para evitar la doble imposición con ese Estado. A continuación, le da un pescozón a las pretensiones de la Agencia Tributaria. Y esta es la parte más interesante. Que el contribuyente este acogido al régimen de "non doms" no lo descalifica como residente en Reino Unido, y ello a pesar del contenido del Convenio entre España y Reino Unido modificado en 2013. El hecho de que las rentas extranjeras del contribuyente, no remesas a Reino Unido, no

La Administración no puede obviar los certificados de residencia fiscal de otro Estado

tributen de forma efectiva no significa que no tribute o pueda tributar por su renta mundial. La definición de residente según el Convenio se hace de forma negativa: se excluye a la persona que sólo tributa por las rentas de ese Estado. Obviamente no es el caso del "non dom", que sí tributa si las rentas extranjeras se transfieren a Reino Unido. La consecuencia es que el contribuyente también es residente en aquel país, además de en España, debiendo resolverse la situación conforme a las reglas de desempate del propio Tratado.

Es lo que habían hecho las sentencias recurridas en casación. Al considerar que el "centro de interés vitales," y no solo el núcleo de sus actividades económicas y principal fuente de renta estaba en España, se le considera residente fiscal, no sólo con arreglo a la normativa interna española, sino también al Tratado. Es im-

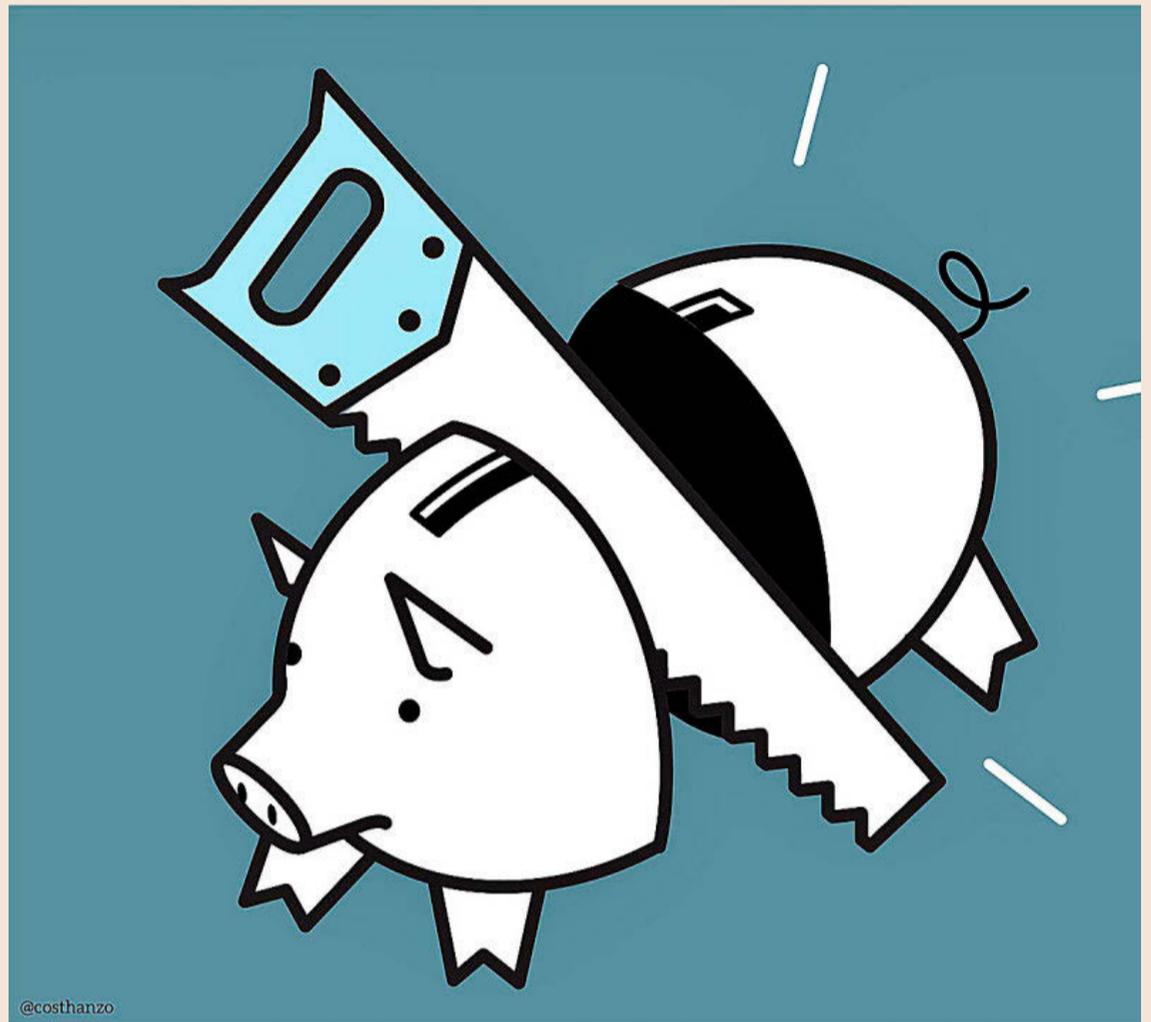
portante la distinción, pues contrasta con otras dos recientes sentencias del pasado diciembre del Tribunal Superior de Justicia de Asturias; en este caso, de una "non dom" española en que se hace prevalecer la convivencia familiar en Londres con esposo e hijos, por encima de vivienda disponible en España y de un patrimonio relevante y sustancial radicado en nuestro país.

Parece que los órganos judiciales empiezan a poner orden y moderar las interpretaciones interesadas y *pro domo sua* de la Administración Tributaria española. Digo la Administración y no la AEAT, porque también tienen su culpa los Tribunales económico-administrativos.

Desgraciadamente, no creo que se hayan acabado todos los problemas y alcanzado un nivel razonable de seguridad jurídica. Sigue existiendo un tema sin resolver preocupante. Es el cómputo del patrimonio y renta que determina en la normativa interna el "núcleo principal o base de intereses económicos." La práctica seguida hasta ahora es comparar va-

lor de patrimonio y renta de uno y otro país, pero dejando sin computar el patrimonio radicado en un tercer país. A mi juicio es totalmente incorrecto. Se compara entre dos países a efectos de determinar la residencia en uno de ellos aplicando reglas de desempate del tratado. El "núcleo o base de intereses económicos" del artículo 9 de la Ley del IRPF no forma parte de esas reglas. Es un criterio de la normativa española interna que sirve para considerar residente, independientemente de la permanencia o estancia en un país. La base principal estará en España cuando radique aquí la mayor parte del mismo, pero no cuando la mayor parte este situada o concentrada en un tercer país respecto al que no se plantee conflicto. Pensemos en un acaudalado emir oriental al que se le discute la residencia ente España y Reino Unido, y cuya propiedad en Marbella sea más cara que la casa que pueda tener en Londres. ¿Dónde le computamos los pozos de petróleo?

Miembro del Grupo de expertos en IRPF de Aedaf



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 Viaña, 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



EDITORA

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

ADMINISTRADORES

Marco Pompignoli
Laura Múgica

COMERCIALIZACIÓN DE PUBLICIDAD
Unidad Editorial, S.A.

DIRECTOR GENERAL DE PUBLICIDAD
Sergio Cobos