

DOCUMENTOS DE TRABAJO

2/2024

Presente y futuro del Derecho Financiero y Tributario:
cuestiones críticas
VIII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario

SEVILLA

9 y 10 DE NOVIEMBRE DE 2023



ÍNDICE

Presentación: por Florián García Berro y Jesús Ramos Prieto

PRIMERA PARTE: LA SITUACIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES A 20 AÑOS DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Capítulo 1: EL PRINCIPIO DE INTIMIDAD Y DE INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO EN EL MARCO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN, por Irune Suberbiola Garbizu

1. Punto de partida: un exiguo marco normativo
2. Delimitación de la labor del juez de lo contencioso, la concreción del triple test de constitucionalidad en la práctica administrativa
 - 2.1. La necesidad, la idoneidad y la proporcionalidad de la entrada en el DCP
 - 2.2. Canon de actuación derivado del triple test de constitucionalidad
 - 2.3. Concreción del triple test de constitucionalidad en la entrada de la inspección al DCP a la luz de la jurisprudencia más reciente en la materia
 - 2.3.1. STS de 12 de mayo de 2022, sobre los efectos de la nulidad de una autorización judicial de entrada y registro
 - 2.3.2. STS de 14 de octubre de 2022, sobre la “cifra de negocios” y el “promedio del sector” como fundamento para la entrada
 - 2.3.3. STS de 25 de octubre de 2022, sobre la información incautada en DCP ajeno vulnerando derechos de terceros
 - 2.3.4. STS de 2 de noviembre de 2022, sobre el control *a posteriori* de la entrada realizada
 - 2.3.5. STS de 10 de noviembre de 2022, sobre la copia del expediente judicial
 - 2.3.6. STS de 9 de junio de 2023, sobre la necesaria ponderación de las pruebas caso por caso
3. Derechos conexos
 - 3.1. El derecho a un entorno digital
 - 3.2. Jurisprudencia reciente sobre la inviolabilidad del entorno digital en los procedimientos de comprobación e investigación
 - 3.2.1. STS de 14 de junio de 2023, sobre el copiado masivo, sin cribaje, de correos electrónicos alojados en un servidor
 - 3.2.2. STS de 29 de septiembre de 2023, sobre la solicitud de entrada al contenido almacenado en un ordenador personal
 - 3.3. La privacidad como fundamento de la inviolabilidad del entorno virtual en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación
4. Reflexiones finales

Bibliografía

Capítulo 2: PRINCIPIOS LIMITADORES DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN, por Marta González Aparicio

1. Consideraciones iniciales
2. Marco legal del principio de buena administración
 - 2.1. Normativa interna
 - 2.2. Normativa de la Unión Europea
 - 2.3. Aplicación de las disposiciones de la Carta al Derecho interno
3. Naturaleza jurídica de la buena administración
 - 3.1. El ¿principio o derecho? a la buena administración
 - 3.2. El carácter de los derechos insertos en la buena administración
4. La deseable positivización del principio de buena administración
5. Conceptualización y límites del principio de buena administración al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo
6. Reflexión de cierre

Bibliografía

Capítulo 3: DERECHO A UNA FISCALIDAD JUSTA: AUTOMATISMO SANCIONATORIO E HISTORIAL DEL CONTRIBUYENTE, por Eva María Gil Cruz

1. Planteamiento
2. La motivación de la culpabilidad y el uso de los algoritmos
3. Proporcionalidad en la imposición de sanciones
4. Valoración de la responsabilidad en atención al historial del contribuyente
5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 4: EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN COMO GUÍA EN LA INTRODUCCIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA, por María del Pilar Cortázar Gutiérrez

1. Introducción
2. Figura de la autoliquidación rectificativa. De la obligación de servir al autoservicio tributario
3. Posibles modificaciones a la luz del principio de buena administración
4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 5: LA PLUSVALÍA MUNICIPAL. LA SITUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE ANTE LOS ÚLTIMOS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES Y ANTE EL NUEVO RÉGIMEN LEGAL DEL TRIBUTO, por Daniel Blanco Núñez

1. Antecedentes de la problemática constitucional del IIVTNU
2. La doctrina jurisprudencial que desemboca en la configuración actual del impuesto
 - 2.1. Declaración de inconstitucionalidad del método de cálculo del IIVTNU ante la inexistencia de plusvalía generada
 - 2.1.1. STC 26/2017, de 16 de febrero-Guipúzcoa
 - 2.1.2. STC 59/2017, de 11 de mayo-Régimen Común
 - 2.1.3. STS 1163/2018, de 9 de julio. Tesis minimalista vs tesis maximalista
 - 2.2. Declaración de nulidad de los preceptos que recogen el método de cálculo del IIVTNU cuando la cuota resultante es mayor a la plusvalía generada. La STC 126/2019, de 31 de octubre
 - 2.3. Declaración de inconstitucionalidad y nulidad total del método de cálculo del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre
3. Nuevo régimen jurídico del IIVTNU. El RDL 26/2021
 - 3.1. El Decreto-Ley como instrumento para configurar el nuevo régimen legal del IIVTNU
 - 3.2. Aspectos del TRLRHL modificados por el RDL 26/2021
 - 3.3. Impacto económico del RDL 26/2021 y escenario derivado de su entrada en vigor
4. La situación del contribuyente ante los últimos acontecimientos en relación con el impuesto
 - 4.1. Resoluciones que afectan a los recursos contra la aptitud o no del RDL 26/2021 como instrumento de regulación del nuevo IIVTNU
 - 4.2. Resoluciones que afectan a los recursos contra situaciones consideradas como consolidadas
5. A modo de conclusión

Bibliografía

Capítulo 6: EL ORDEN DEBIDO EN LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL: EL PAPEL DE LA INTERPRETACIÓN AUTÓNOMA Y DE LOS CERTIFICADOS FISCALES, por Daniel Santiago Marcos

1. La influencia de la globalización sobre la figura de la residencia fiscal
2. Nociones a considerar ante un conflicto de residencia dual
 - 2.1. La jerarquía de fuentes en materia tributaria
 - 2.2. La interpretación de un tratado internacional
 - 2.3. La aportación de un certificado fiscal
3. El orden debido para la determinación de la residencia fiscal: análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de junio de 2023
 - 3.1. Supuesto de hecho
 - 3.2. La posición del Tribunal Supremo: la preferencia del CDI sobre la ley interna española
4. Reflexiones finales

Bibliografía

Capítulo 7: LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS Y LA CONSECUENTE PÉRDIDA DE GARANTÍAS PARA LOS CONTRIBUYENTES, por Yeray Villegas Almagro

1. Introducción y estado actual de la cuestión
2. La autoliquidación rectificativa
 - 2.1. Análisis del marco normativo
 - 2.2. Algunas implicaciones para el contribuyente
 - 2.3. La pérdida de garantías
3. Conclusiones

Bibliografía

SEGUNDA PARTE: HACIENDA EUROPEA Y HACIENDA DE LOS ESTADOS MIEMBROS: IMPLICACIONES EN MATERIA DE GASTO PÚBLICO

Capítulo 1: EL INSTRUMENTO DE RECUPERACIÓN <<NEXT GENERATION EU>> Y SU INCIDENCIA SOBRE EL PRESUPUESTO Y LOS RECURSOS PROPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA, por Edoardo Traversa

1. El Programa *NextGeneration* y la posible revisión del sistema de recursos propios
2. La base jurídica de los recursos propios
3. Propuestas de reforma de la Comisión de 2023 de actuación del acuerdo institucional del 2020
4. Interacción con la base jurídica de la UE en materia tributaria
5. Características ideales de futuros tributos propios
6. Dos posibles tributos propios: el IVA europeo y el impuesto sobre determinados servicios empresariales

Capítulo 2: PENSIONES PÚBLICAS Y DERECHO FINANCIERO: EFECTOS DEL REAL DECRETO-LEY 2/2023 SOBRE LOS INGRESOS Y EL GASTO PÚBLICO, por Carlos David Aguilar Segado

1. Introducción
2. Efectos del Real Decreto-ley 2/2023 por la vía del ingreso y del gasto público
 - 2.1. Efectos por la vía del gasto público
 - 2.2. Efectos por la vía del ingreso público
3. La reforma de las pensiones: advertencia de la AIReF y del Banco de España
4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 3: EL GASTO PÚBLICO LOCAL DERIVADO DE LOS FONDOS *NEXT GENERATION*, por Joan Pagès i Galtés y Diana Ferrer Vidal

1. Introducción
2. Contexto de los fondos
3. Finalidad de los fondos *Next Generation*

4. Diversificación de los fondos
5. Aspecto normativo
6. Aspecto temporal
7. Aspecto teleológico
 - 7.1. Neofabianismo *versus* neokeynesianismo
 - 7.2. Plan antifraude
8. Aspecto subjetivo
 - 8.1. Planteamiento
 - 8.2. Entidades decisoras, ejecutoras e instrumentales
 - 8.3. Sujeción a los principios constitucionales del gasto público
9. Aspecto objetivo
 - 9.1. Planteamiento
 - 9.2. Préstamo
 - 9.3. Subvención
10. Aspecto formal
 - 10.1. Planteamiento
 - 10.2. Formación específica en captación y gestión de fondos europeos
 - 10.3. Planificación anticipada de necesidades y programas de acciones
 - 10.4. Diseño de un sistema de gobernanza específico
 - 10.5. Agilización y simplificación de trámites
 - 10.6. Control de la buena gestión financiera
 - 10.7. Inteligencia artificial
11. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 4: DESAFÍOS EN LA TRANSPARENCIA Y EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO AMBIENTAL: PERSPECTIVAS DE MEJORA, por Virginia Martínez Torres

1. La incorporación de la fiscalización ambiental en el Tribunal de Cuentas
2. Evolución sobre la evaluación de la información sobre sostenibilidad en el sector público a través de la auditoría realizada por el Tribunal de Cuentas
3. Gasto fiscal y gasto nacional en protección ambiental
 - 3.1. Análisis del gasto fiscal ambiental en periodos actuales
 - 3.2. Gasto nacional en protección ambiental
4. Conclusión: La importancia del control de la eficiencia del gasto

Bibliografía.

Capítulo 5: EL MARCO FINANCIERO PLURIANUAL EN LA UNIÓN EUROPEA (2021-2027) DESDE LA PERSPECTIVA DEL GASTO, por Carlos Carbajo Nogal

1. Contexto jurídico
2. El gasto de la Unión Europea en el MFP 2021-2027
 - 2.1. Mercado único, innovación y economía digital
 - 2.2. Cohesión, resiliencia y valores
 - 2.3. Recursos naturales y medio ambiente
 - 2.4. Migración y gestión de fronteras
 - 2.5. Resiliencia, seguridad y defensa
 - 2.6. Vecindad y resto del mundo
 - 2.7. Administración pública europea
3. Los instrumentos especiales que garantizan flexibilidad
4. Next Generation EU
5. A modo de colofón

TERCERA PARTE: EVALUACIÓN Y ACREDITACIÓN DEL PROFESORADO Y EVALUACIÓN DE LA ACTIVIDAD INVESTIGADORA

Capítulo 1: EL RÉGIMEN DEL PROFESORADO UNIVERSITARIO EN LA LOSU, por Ismael Jiménez Compaired

1. La LOSU y las herramientas iniciales para comprender su significado
2. Cuestiones básicas que afectan al profesorado universitario de las universidades públicas
3. Las adscripciones del profesorado universitario de las universidades públicas
4. Las categorías profesoras: funcionarios y laborales; permanentes y temporales Las funciones propias de cada una de ellas y, en su caso, la duración máxima de la relación de empleo
5. El acceso a las plazas esenciales de profesorado de las universidades públicas: CDU y PPL
 - 5.1. La acreditación para las diferentes figuras como paso previo al acceso
 - 5.2. El acceso en función de la oferta de empleo a turno libre: cuerpos docentes universitarios y profesores permanentes laborales
 - 5.3. El acceso en función de la oferta de empleo de promoción interna
 - 5.4. El cupo del 15% para investigadores con certificación I3/R3
 - 5.5. El cupo para personas con discapacidad
6. El acceso a otras plazas: ayudantes doctores, asociados, sustitutos y otras categorías LOSU
7. El régimen del profesorado de las universidades públicas: dedicación y disponibilidad para la docencia; retribuciones; incompatibilidades
 - 7.1. Dedicación y disponibilidad para la docencia
 - 7.2. Retribuciones
 - 7.3. Incompatibilidades

8. Profesorado correspondiente a los ámbitos de salud humana
 9. Entrada en vigor y régimen transitorio
 - 9.1. Las relaciones de empleo que traen causa de normativa anterior a la LOSU
 - 9.2. La transición del profesorado asociado a contratos estables
 - 9.3. La mejora de posición de determinados empleados con base en el régimen transitorio
 - 9.4. Las convocatorias de plazas de profesorado desde la entrada en vigor de la LOSU hasta el día 31 de diciembre de 2023. ¿Y las convocadas antes de la entrada en vigor?
 - 9.5. Las acreditaciones
 - 9.6. La dedicación del profesorado
 10. Cálculos de magnitudes
 11. Conclusiones
- Bibliografía y materiales consultados

Capítulo 2: EL IMPACTO REAL DE LAS PUBLICACIONES CIENTÍFICAS: UNA REVISIÓN CRÍTICA DE LOS CRITERIOS PARA SU VALORACIÓN, por Amparo Grau Ruiz

1. Introducción
2. Contexto
 - 2.1. Razones intrínsecas que justifican cambios en el ámbito de la valoración de las publicaciones científicas
 - 2.2. La influencia de las tendencias internacionales sobre el acceso abierto y la evaluación del impacto
 - 2.2.1. La Recomendación de la UNESCO
 - 2.2.2. El Manifiesto de Leiden
 - 2.2.3. DORA y COARA
 - 2.3. La situación de la Ciencia abierta en España
 - 2.4. La evolución normativa reciente
3. Algunas cuestiones de utilidad práctica
4. El impacto “real” para los propios investigadores
 - 4.1. En la evaluación de los sexenios de investigación
 - 4.2. En la acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios
5. Conclusión

Capítulo 3: NUEVOS INSTRUMENTOS PARA LA VALORACIÓN DE MONOGRAFÍAS EN LOS PROCESOS DE EVALUACIÓN DEL PDI, por Ana Isabel González González

1. Introducción
2. Universidad, investigación y evaluación
3. Artículos de revistas y monografías en los procesos de evaluación

4. El sello de calidad en edición académica CEA-APQ

4.1. El sello CEA-APQ Monografías

4.2. Proceso de evaluación

5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 4: INFLUENCIA DE LA LOU Y LA LOSU EN EL ACESO Y ESTANCAMIENTO EN ROLES DOCENTES E INVESTIGADORES, por María Bernad Furest

1. Introducción

2. La escasez de oportunidades

3. LOU y LOSU ¿Más de lo mismo?

4. ¿LOSU o LOSA económica?

5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 5: EL PROCESO DE INCORPORACIÓN A LA CARRERA DOCENTE TRAS LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS POR LA LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, por Alejandro Torrescusa Cordero

1. La irrupción en el ordenamiento tributario de una nueva Ley Orgánica, conocida como la LOSU

1.1. Antecedentes de la LOSU

1.1.1. La Ley de Reforma Universitaria de 1983 (LRU)

1.1.2. La Ley Orgánica de Universidades de 2001 (LOU)

1.1.3. La reforma de la LOU de 2007

1.2. La necesidad de adaptación a la LOSU de otras normas universitarias (Leyes de las Comunidades Autónomas, Estatutos de las Universidades)

2. ¿A qué retos se enfrenta la LOSU?

2.1. El conveniente incremento de la financiación

2.2. El acento en la formación continua. Una universidad para todas las edades

2.3. El fomento de la internacionalización

2.4. El protagonismo del estudiantado

3. Principales objetivos de la LOSU en materia de personal docente

3.1. Reducir la precariedad: un objetivo prioritario

3.2. Una carrera académica más predecible, más corta y estable

3.3. El rango de edad en el profesorado del sistema universitario español

4. Análisis de los cambios relativos a la plantilla del profesorado. En especial, la transformación de la figura del Profesor Ayudante Doctor, clave en el acceso a la carrera académica

4.1. Eliminación expresa del requisito de la acreditación para acceder a este contrato

4.2. Reducción de la dedicación docente de 240 horas lectivas a solo 180 horas por curso académico

- 4.3. Ampliación de la duración del contrato a seis años
- 4.4. Inclusión en el contrato del eventual desempeño de puestos de gestión
- 4.5. La situación transitoria de los actuales Profesores Ayudantes Doctores (o acreditados como tales)
- 5. El objetivo de la estabilización en la carrera docente
 - 5.1. La nueva figura de Profesor Permanente Laboral
 - 5.2. El requisito de las estancias en la LOSU y en el Decreto de acreditación y concursos de acceso

Bibliografía

CUARTA PARTE: LA FISCALIDAD EN EL NUEVO HORIZONTE 2030

Capítulo 1: PROPUESTAS FISCALES SOSTENIBLES PARA DOS RETOS DE LA AGENDA 2030: EL ENVEJECIMIENTO DE LA POBLACIÓN Y LA GESTIÓN DEL AGUA, por Elizabeth Gil García

- 1. Introducción
- 2. El fenómeno del envejecimiento y su impacto sobre el gasto público en pensiones
 - 2.1. El Plan de Recuperación y las Recomendaciones del Pacto de Toledo: hacia la Sostenibilidad del Sistema Público de Pensiones
- 3. El uso de instrumentos fiscales para la protección de las aguas
 - 3.1. Respuestas desde el sistema tributario a la contaminación difusa de las aguas por el uso agrícola de compuestos nitrogenados

Bibliografía

Capítulo 2: FISCALIDAD Y OBJETIVOS 2030: PROPUESTAS FISCALES PARA LA DESPOBLACIÓN Y LOS RESIDUOS, por José Ángel Gómez Requena

- 1. El Derecho Financiero y Tributario ante los objetivos de desarrollo sostenible 2030
 - 1.1 Ideas preliminares
 - 1.2. Fiscalidad, despoblación y residuos ante el horizonte 2030
- 2. Propuestas fiscales para las zonas despobladas
 - 2.1. Focalizando el fenómeno de la despoblación
 - 2.2. El empleo de los incentivos fiscales para la lucha contra la despoblación
 - 2.3. Encaje de las propuestas con el bloque de constitucionalidad y el Derecho de la Unión Europea
- 3. Propuestas fiscales para los residuos a la luz de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular
 - 3.1. Fiscalidad, economía circular y residuos
 - 3.2 Las nuevas figuras tributarias de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular
 - 3.3. Principales desafíos de la futura fiscalidad local de los residuos
- 4. Reflexiones finales

Bibliografía

Capítulo 3: ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS CLIMÁTICOS EN EL ECUADOR DE LA AGENDA 2030 Y PROPUESTAS DE FUTURO, por Carmen Salazar Navarro

1. Introducción
2. Antecedentes
 - 2.1. Los primeros pasos hacia la protección del medio ambiente
 - 2.2. La transición de los ODM a los ODS
3. Análisis tributario del cumplimiento de los ODS en el Ecuador de la agenda 2030
 - 3.1. El Informe de los Objetivos de Desarrollo Sostenible
 - 3.2. La intervención del Derecho Financiero y Tributario en los ODS climáticos
4. Perspectivas de futuro de la agenda 2030
5. Notas conclusivas

Bibliografía

Capítulo 4: ASPECTOS CRÍTICOS DE LA FISCALIDAD DEL AUTOCONSUMO DOMÉSTICO, por Jaime Ventura Escacena

1. Introducción
 - 1.1. Modalidades de autoconsumo
 - 1.2. Cuestiones fiscales derivadas de la tipología de autoconsumo
2. Incentivos fiscales al autoconsumo y tributación de otros incentivos
 - 2.1. Fiscalidad de las subvenciones
 - 2.2. Deducciones IRPF
 - 2.3. Incentivos fiscales en el ámbito de las Haciendas Locales
3. Conclusión

Bibliografía

CAPÍTULO 6

EL ORDEN DEBIDO EN LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL: EL PAPEL DE LA INTERPRETACIÓN AUTÓNOMA Y DE LOS CERTIFICADOS FISCALES

DANIEL SANTIAGO MARCOS

Universitat de Girona

1. La influencia de la globalización sobre la figura de la residencia fiscal. 2. Nociones a considerar ante un conflicto de residencia dual. 2.1. La jerarquía de fuentes en materia tributaria. 2.2. La interpretación de un tratado internacional. 2.3. La aportación de un certificado fiscal. 3. El orden debido para la determinación de la residencia fiscal: análisis de la sentencia del tribunal supremo de fecha 12 de junio de 2023. 3.1. Supuesto de hecho. 3.2. La posición del Tribunal Supremo: la preferencia del CDI sobre la ley interna española. 4. Reflexiones finales. Bibliografía.

RESUMEN: La resolución de los conflictos de doble residencia fiscal debe abordarse siguiendo un orden debido. Los pasos parten del respeto al principio de jerarquía normativa: los tratados internacionales son de aplicación preferente si se aportan determinadas pruebas para determinar la residencia fiscal, como ocurre ante un certificado fiscal. Algunos órganos han estimado que esta prueba es indiciaría lo cual conlleva valorarlo con el resto de las pruebas. La consecuencia de todo ello será interpretar un asunto convencional a través de circunstancias domésticas. Esta línea de algunos tribunales es errónea y, como veremos, así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en una reciente sentencia.

PALABRAS CLAVE: residencia fiscal, interpretación, certificado fiscal, prueba y tratados internacional.

ABSTRACT: The resolution of dual tax residence disputes must be approached in a proper order. The steps are based on respect for the principle of hierarchy of norms: international treaties are of preferential application if certain evidence is provided to determine tax residence, such as in the case of a tax certificate. Some bodies have considered this evidence to be circumstantial, which means that it must be evaluated with the rest of the evidence. The consequence of all this will be to interpret a conventional matter through domestic circumstances. This line taken by some courts is erroneous and, as we shall see, this has been stated by the Supreme Court in a recent ruling.

KEYWORDS: tax residence, interpretation, tax certificate, evidence and international treaties.

1. LA INFLUENCIA DE LA GLOBALIZACIÓN SOBRE LA FIGURA DE LA RESIDENCIA FISCAL

La facilidad con la que las personas podemos circular se ha valorado desde diferentes foros de dos modos: como un reto y como una oportunidad¹. Esta realidad, ya usual para todos nosotros, sigue planteando numerosas preguntas. En especial, cuando la digitalización y el factor de la globalización abocan a situaciones desconocidas, sobre todo para el Derecho².

Como planteábamos, existen retos y oportunidades. Es innegable que la globalización, la alta movilidad y la digitalización son términos que conllevan crecimiento económico, aumento del comercio y de las inversiones a escala transfronteriza. También incentivan a que nazcan nuevas actividades económicas, eminentemente digitales. Y como no, el mercado de trabajo se ha caracterizado, desde que dejáramos atrás la pandemia de la COVID-19, por la prestación de los servicios de forma remota, como con el teletrabajo³.

Todas estas ventajas u oportunidades que nos ofrece la globalización y lo que todo ello conlleva no deja de requerir cierto control o, más bien, una actualización por los diferentes operadores nacionales, europeos e internacionales. Quiere ello decir que, especialmente en el terreno jurídico, las normas permanecen intactas a su configuración original: la correspondiente a la era analógica. Este hecho tan caracterizador de los sistemas jurídicos exige una atención urgente.

En el ámbito de la fiscalidad la reflexión demandada se ha centrado en el ámbito societario o de las actividades económicas. Son conocidos los proyectos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) centrados, en mayor medida, en la economía digital: en concreto, respecto a dónde se crea el valor y cómo se distribuyen las rentas generadas en este tipo de operaciones. La globalización auspiciada por la digitalización ha generado una profunda deslocalización, pues las operaciones más típicas se efectúan sin la necesidad de una presencia física.

Lo anterior implica una movilidad de las bases imponibles y una indeterminación en cuanto al territorio en el que tales bases tendrían que permanecer. A su vez, el poder soberano de los Estados en materia de fiscalidad directa no ayuda. La competencia fiscal de los países ha dado paso a que los legisladores nacionales configuren determinados regímenes de atracción que, unido a la digitalización, desemboca en una tributación reducida (*race to the bottom*)⁴. Este tipo de medidas unilaterales, sin la correcta coordinación, no hacen más que dificultar los objetivos internacionales y europeos: el fomento del crecimiento, pero a través de una cooperación entre todos los territorios implicados.

¹ Véase CESE (2019): *La fiscalidad de la economía digitalizada*, Dictamen de iniciativa, ECO/458, de 2 de julio.

² NIESTEN, H. (2018): "Revisiting the Fiscal and Social Security Status of Highly Mobile Workers in the Road and Railway Transportation: Quo Vadis?", *Intertax*, volume 46, Issue 11, p. 836.

³ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, p. 593.

⁴ BERETTA, G. (2018): "Mobility of Individuals after BEPS: The Persistent Conflict between Jurisdictions", *Bulletin for International Taxation*, p. 439.

Hasta ahora, este tipo de problemas se han enmarcado, como ya señalamos, en el terreno empresarial. El factor trabajo y, por ende, lo atinente a las personas físicas, ha sido una de las materias más olvidadas por parte de los organismos e instituciones internacionales y europeos. Sin embargo, con el incremento del teletrabajo, como ejemplo más fiel de la alta movilidad, se acreditó la necesidad de adecuar los ordenamientos jurídico-financieros a los posibles efectos adversos de este modelo de trabajo⁵.

Con la pandemia de la COVID-19, el Secretariado de la OCDE emitió las conocidas Guías para que los Gobiernos nacionales tuvieran una cierta orientación en cómo gestionar cuestiones tan excepcionales como si un teletrabajador podía originar el nacimiento de un establecimiento permanente para su empleador, o cómo determinar la residencia fiscal de una persona física si quedaba atrapada en un Estado debido a las medidas sanitarias de aquel momento.

La crisis sanitaria descrita fue útil para diversificar los esfuerzos que plantea la economía digital no sólo sobre la fiscalidad empresarial, sino también sobre temas hasta ahora menos conflictivos, como el de los rendimientos del trabajo o la institución de la residencia fiscal de las personas físicas.

La alta movilidad de las personas físicas implica la necesidad de aplicar la norma fiscal con sumo cuidado, pues en muchas ocasiones no se asemeja lo jurídico a la realidad fáctica. Esto es lo que se viene planteando en materia de residencia fiscal. La globalización ha permitido que las personas físicas podamos circular sin restricciones, pues con la digitalización es posible prestar servicios sin presencia física. Este hecho, para cualquier persona, ofrece la alternativa de residir en cualquier lugar del mundo sin tener que cambiar de empleo, por ejemplo. En consecuencia, será usual que las Administraciones tributarias se encuentren con expedientes en los que el contribuyente tenga vínculos con varios Estados debido a esa facilidad comentada de disponer de la alternativa para estar en cualquier lugar.

De este modo, determinar el lugar de la residencia fiscal no será una labor fácil de resolver. Debido a la globalización es probable que aumenten los conflictos de doble residencia fiscal al ser dos los Estados que consideran residente a un sujeto en su propio territorio. Por este motivo, los órganos administrativos y nacionales deben estar preparados para solucionarlos siguiendo un orden lógico: el marcado por el propio ordenamiento jurídico.

2. NOCIONES A CONSIDERAR ANTE UN CONFLICTO DE RESIDENCIA DUAL

A fin de poder resolver con acierto un conflicto de doble residencia fiscal será conveniente tener en cuenta una serie de premisas básicas. Como veremos en el siguiente epígrafe, los órganos administrativos y judiciales españoles, en ocasiones, no siguen el orden debido a la hora de aplicar la norma. En otras palabras, no han contemplado ciertas premisas que son cruciales cuando dos Estados reclaman la residencia fiscal de un contribuyente. Para ello, habrá que considerar

⁵ Para más información véase CESE (2022): *Fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos y sus empleadores*, Dictamen de iniciativa, ECO/585, de 5 de julio.

las siguientes nociones: el principio de jerarquía normativa, el valor de la interpretación de los tratados internacionales, y el uso de los certificados fiscales como prueba para resolver estos conflictos. Todo ello, como paso previo al estudio de la institución de la residencia fiscal, término que se desgranará al analizar uno de los últimos casos resueltos por el Tribunal Supremo.

2.1. La jerarquía de fuentes en materia tributaria

El ordenamiento jurídico emerge como una unidad estructural compuesta por fuentes del Derecho. No todas gozan del mismo valor normativo. Precisamente, en materia tributaria el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT) dispone que los tributos atenderán a un conjunto de fuentes de aplicación escalonada. En la cúspide de la enumeración está la Constitución seguida de los tratados internacionales, el Derecho de la Unión Europea, las leyes y las disposiciones reglamentarias.

A pesar de ser bien conocida dicha jerarquía por la doctrina y la jurisprudencia, no es menos cierto que cuando se plantean conflictos de doble residencia fiscal las fuentes no se aplican con el orden debido. Los motivos, como veremos, son varios y están estrechamente vinculados al principio de jerarquía. Un claro ejemplo lo identificamos en una incorrecta interpretación de la norma.

La globalización, como hemos indicado, ha tenido una influencia sobre el Derecho. A nuestro juicio, la internacionalización actual obliga a los operadores jurídicos a acudir, cada vez con más frecuencia, a los Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI). Debido a la movilidad y la facilidad de ostentar vínculos con varios Estados es más habitual que en una sola situación existan intereses impositivos de dos territorios diferentes. En consecuencia, habrá que atender a qué valor ofrece el ordenamiento jurídico a esta norma con tal de solucionar de forma adecuada un conflicto de doble residencia fiscal.

Los CDI son tratados internacionales. Así lo indica expresamente el artículo 7.1.b) de la LGT. Al ostentar esta categoría, el artículo 31 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales señala lo ya mencionado: esto es, prevalecerán sobre cualquier otra norma del ordenamiento interno, salvo las normas de rango constitucional. De modo que, será jerárquicamente superior a lo establecido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF).

La LIRPF en su artículo 5 sigue la línea marcada por los preceptos aludidos. En concreto, dispone que su contenido se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento español en atención al artículo 96 de la Constitución española. Entonces, si los órganos administrativos y judiciales pretenden determinar la residencia fiscal de un contribuyente conforme a las circunstancias establecidas en el artículo 9 de la LIRPF, primero habrá que atender a si es aplicable el artículo 4 de un CDI (si sigue el mismo orden que el Modelo de Convenio de la OCDE) sobre la residencia fiscal. Claro está que debe existir un CDI suscrito entre los dos Estados reclamantes de la residencia fiscal⁶.

⁶ Véase el F.J. 1º de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 3803/2022, de fecha 8 de noviembre de 2022, número de recurso 3198/2021 (ECLI:ES:TSJCAT:2022:11882).

El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) resume lo hasta aquí comentado de forma muy clara. Además, sus argumentos nos servirán para conectar este contenido con la interpretación de los propios tratados, explicada en el siguiente punto. De este modo, en las Resoluciones de fecha 27 de octubre de 2020 y de 22 de septiembre de 2021 se arguye a que el artículo 7 de la LGT obliga a los órganos administrativos y judiciales a acudir, en primer lugar, a los CDI. El motivo es que las disposiciones que el tratado contiene gozan de una autonomía y ello conlleva a que las mismas serán de aplicación preferente, pues nacen de un consenso bilateral entre los dos Estados suscribientes. Entonces, el Derecho interno, como es el caso de la LIRPF, se tendrá en consideración en la medida en que haya aspectos que no están regulados en el CDI, pero siempre atendiendo a los principios que dispone el tratado.

Como hemos podido comprobar, la jerarquía tendrá mucho que ver con la interpretación. La prioridad de los CDI para resolver un conflicto de doble residencia fiscal tiene como fin preservar, en palabras del TEAC, la coordinación de soberanías fiscales que los Estados suscribientes pactaron con la seguridad de que ninguna medida unilateral alterará ese acuerdo. Veremos que, en la práctica, no se cumplirá.

2.2. La interpretación de un tratado internacional

Las normas deben interpretarse correctamente para ser aplicadas. Como hemos examinado en el punto anterior, los tratados internacionales gozan de una posición relevante en el ordenamiento jurídico español y, en consecuencia, la tarea hermenéutica de las disposiciones de un CDI tendrá la misma importancia a fin de cumplir con la jerarquía indicada, pues todo está estrechamente relacionado.

Para interpretar correctamente un tratado hay que prestar atención a lo establecido en el artículo 3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE. Este precepto exige que aquellos términos y expresiones contenidos en el CDI se apliquen conforme al significado que el conjunto del tratado les otorga. Esto es: el contexto. Todo ello, sin la necesidad de acudir a la legislación interna del Estado que haya suscrito el CDI.

Para averiguar qué quiere decir el “contexto” es conveniente acudir a los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Tales artículos consideran que en el contenido del contexto estará el texto (el CDI), el preámbulo y los anexos. Además, también incluirá los acuerdos o instrumentos aceptados de común acuerdo. Junto a todo lo anterior, los acuerdos posteriores; la forma de aplicar (interpretar) el tratado a los efectos del acuerdo, entre otras formas acordadas por las partes también tendrán cabida como material principal para la interpretación⁷.

⁷ Al contenido que conforme el contexto hay que sumar, a nuestro juicio, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE; a pesar de no tener un carácter vinculante. Sobre esta cuestión BAKER, P. (2022): “The location of Tax Treaty Interpretation”, en Pistone, P. (Edit.): *Building Global International Tax Law: Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam: IBFD (Versión electrónica) entiende que los Comentarios son un medio de ayuda de carácter externo que

De todo lo anterior, no cabe más que confirmar la apuesta por la llamada la teoría de la interpretación autonomía. Por medio de ella, se defiende que los tratados deben aplicarse con total autonomía al sentido establecido en los ordenamientos nacionales, pues el fin de los CDI es aplicar el contenido que se acordó por dos Estados en el momento de suscribir el tratado internacional. En refuerzo de esta posición cabe añadir que la referencia al “contexto” aparece en singular lo cual quiere decir que únicamente se consideran las disposiciones del tratado y no, otros contextos, en plural. Este último sentido nos obligaría a considerar los ordenamientos nacionales, pero iría en contra del sentido referido al inicio.

La tarea hermenéutica de los tratados cuenta con otra teoría, la doméstica. Para quienes la defienden, las disposiciones nacionales son prioritarias en el caso de que haya términos no definidos en el CDI y en el caso de que el contexto no lo establezca de otro modo, la ley interna del Estado suscribiente se aplicará primero. Esta visión estima que los ordenamientos nacionales desarrollan con mayor profundidad los términos y expresiones establecidos en el CDI⁸.

A causa de las exigencias que provoca la globalización, los ordenamientos jurídicos deben adaptarse, pero a un ritmo no tan inmediato, pues se trataría de configurar normas que ofrezcan soluciones y, sobre todo, seguridad jurídica. Sin embargo, la realidad es otra. Emergen nuevos conceptos y se erosionan otros con un arraigo considerable, como bien puede ser el concepto de residencia fiscal⁹. Se trata de un término cuyo rasgo es la indeterminación, y los efectos de la globalización no han hecho más que acentuar dicha característica.

La residencia fiscal, sin entrar aún en precisiones, es un concepto que se halla vinculado a la problemática de la interpretación: de ahí que sea importante aplicar una teoría hermenéutica adecuada que, a nuestro entender, debe ser la teoría autónoma. El motivo de estas afirmaciones nace de lo establecido en el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Para empezar el artículo 4 del MCOCDE se refiere a la residencia fiscal. Su apartado primero indica que la aplicación de un CDI, es decir, el ámbito subjetivo del mismo surtirá efectivo si el sujeto es residente en alguno de los Estados suscribientes del tratado. Sin embargo, no se establece una definición del término de residencia fiscal, tan sólo se enumeran una serie de vínculos por medio de los cuales un sujeto será considerado como residente de ese territorio, es decir, se invoca la residencia, el domicilio u otra vinculación personal con un país a fin de que el sujeto tribute de forma plena (por todas sus rentas).

Una de las partes más conflictivas de este primer apartado (del artículo 4) es que la OCDE faculta a los Estados al desarrollo del término residente fiscal. Es decir, se trata de un término no convencional, sino nacional. Una vez los Estados estiman que un sujeto es residente a los efectos fiscales en su territorio, en base a las circunstancias establecidas en su ordenamiento interno, podrá entrar a escena el apartado segundo del artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE.

tendrá que valorar el juez nacional junto con otros materiales como los escritos de académicos, las decisiones de tribunales extranjeros y algunas fuentes unilaterales realizadas por estados.

⁸ REIMER, E. (1999): “Interpretation of Tax Treaties”, *European Taxation*, vol. 39, número 12, p. 463.

⁹ SOLER ROCH, M. T. (2019): “Los retos tributarios del siglo XXI”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 183 (Versión electrónica Aranzadi [BIB 2019/8152]).

Esta segunda parte del artículo 4 sí es de construcción convencional, salvo alguna excepción. Ahora bien, su aplicación únicamente tendrá lugar cuando los dos Estados suscribientes consideren a la par que el mismo sujeto reside, conforme a sus propios ordenamientos nacionales, en sus territorios.

De esta forma, la finalidad que tiene el artículo 4.2 del MCOCDE es resolver un conflicto de doble residencia fiscal atendiendo a una serie de reglas. Estas se aplican en base a un orden establecido, es decir, no son de carácter alternativo como sí ocurre con las circunstancias que, como veremos, se suelen establecer en las legislaciones internas para considerar a una persona como residente fiscal. En concreto, los términos autónomos establecidos en este segundo apartado son: la vivienda permanente, el centro de intereses vitales, la residencia habitual (o la morada), la nacionalidad (única excepción), y el procedimiento amistoso.

La interpretación autónoma de los términos enumerados tiene mucho que ver con la jerarquía comentada. Esto es: al ser un significado que únicamente otorga un tratado internacional y, por ende, como bien indica el artículo 3.2 del MCOCDE, el contexto no requiere que se realice un reenvío a la legislación interna, prevalecerá lo dispuesto en el CDI¹⁰ y, al ser jerárquicamente superior a la norma interna que, en nuestro caso, será respecto a lo establecido (principalmente) en el artículo 9 de la LIRPF, los tribunales nacionales tendrán que considerar este extremo a fin de no incumplir con lo establecido en el artículo 96 de la Carta Magna; aunque, no siempre se cumplirá.

Lo anterior resulta coherente con la propia finalidad del artículo 4.2 del MCOCDE: resolver un conflicto de doble residencia fiscal. Para ello, los términos a los que se aludirán tendrán que ser ajenos a los ordenamientos nacionales, pues se acude a un punto común, a un acuerdo¹¹. Y este es el propio CDI. En consecuencia, será precisa una interpretación común y ello solo se alcanzará del contenido acordado por dos partes y no, a través de acciones unilaterales como sería aplicar la Ley del IRPF¹².

En resumen, al igual que la determinación de la residencia fiscal, la interpretación de los tratados internacionales también debe seguir un orden. En primer lugar, habrá que identificar si los términos y expresiones cuentan con una expresa definición. En segundo lugar y, para el caso de que el paso anterior no se cumpla, se atenderá al contexto del CDI, pues en principio, en el momento de suscribir el CDI ambas partes estimaron que el sentido general de las disposiciones del texto ya otorgaba una adecuada solución para los posibles conflictos. En tercer lugar, y como último paso, si el contexto del tratado así lo requiere se acudirá a la legislación doméstica priorizando, claro está, la normativa fiscal a cualquier otra.

¹⁰ Como precisa PISTONE, P. (2021): "Article 15: Income from Employment", en *Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics, IBFD (acceso electrónico en fecha 23 de noviembre de 2023) la legislación domestica deviene una herramienta de carácter subsidiario a la cual habrá que acudir si el CDI no ofrece una solución.

¹¹ Véase LANG, M. (2020): "Tax treaty Interpretation – A response to John Avery Jones", en *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, número 11, como uno de los máximos defensores de la interpretación autónoma.

¹² VOGEL, K. y PROKISCH, R. (1993): "General Report", *Interpretation of double taxation conventions*, IFA, Books IBFD, p. 62.

2.3. La aportación de un certificado fiscal

La determinación de la residencia fiscal de las personas físicas viene a centrar parte de su dificultad en el terreno de la prueba. En principio, cualquier medio admitido en Derecho debería ser suficiente para probar que un sujeto reside o no en España. Sin embargo, la práctica administrativa y judicial ha venido dando prioridad a la aportación de los certificados fiscales que, además, hayan sido emitidos por la autoridad fiscal competente.

El artículo 24 de la Constitución otorga a los ciudadanos el derecho a utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho para defender sus intereses. La doctrina administrativa, en ocasiones, es la que más ha restringido el precepto constitucional mencionado. Un supuesto que refleja claramente las situaciones en las que la Dirección General de Tributos (en lo sucesivo, DGT) se ha distanciado de la realidad fáctica ha sido en casos como el establecido en la Consulta V1164-10 de 19 de mayo de 2010. La DGT a pesar de que el contribuyente hubiera acreditado que se trasladó a Chile por motivos laborales junto con su familia siguió considerándole como residente fiscal en nuestro país, pues el consultante no presentó el certificado fiscal correspondiente.

Sin embargo, otras muchas Consultas de la DGT como la V3107-13 de 18 de octubre de 2013 señalan que, en caso de no poderse obtener un certificado fiscal, el contribuyente podrá aportar otro tipo de pruebas¹³. Esta posición es mucho más coherente con el artículo 24 de la Constitución, así como con la jurisprudencia del Tribunal Supremo al apostar por un análisis conjunto de las pruebas¹⁴.

Precisamente la valoración conjunta de las pruebas tendría que ser lo más coherente. La determinación de la residencia fiscal conlleva la concurrencia de numerosos vínculos: económicos, personales, patrimoniales y temporales. Cuantas más pruebas existan, tanto por la Administración como las que aporte el propio contribuyente, mayores serán, como bien manifiesta García Carretero, las probabilidades para que la Administración determine el lugar de residencia fiscal¹⁵.

Está claro que en materia probatoria la valoración conjunta será más efectiva que limitarse a la exigencia de un certificado fiscal. Sin embargo, a la hora de valorar si es o no de aplicación un CDI existe la “costumbre”, pues a mi juicio no existe un apoyo jurídico suficiente que diga lo contrario, de aplicar un CDI si hay un certificado fiscal válidamente presentado por el contribuyente que le califica como residente del Estado emisor. Al respecto, no podemos estar más de acuerdo con el juicio crítico realizado por Ribes Ribes, pues pone de manifiesto que ni los CDI ni las leyes internas españolas, con un rango suficiente para obligar en esta materia, prevén la exigencia de un certificado fiscal¹⁶. No pretendemos ahondar más en la cuestión, pero es que las únicas refe-

¹³ Certificados de empadronamiento, recibos de luz, teléfono, pago de alquileres, justificante de gastos de los hijos, entre otros.

¹⁴ STS 955/2015, de fecha 22 de febrero de 2012, núm. Recurso 477/2007, F.J 6.º

¹⁵ GARCÍA CARRETERO, B. (2006): *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 137-138.

¹⁶ RIBES RIBES, A. (2004): “La problemática de los certificados fiscales de residencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, *Quincena Fiscal*, pp. 18-23.

rencias sobre la exigibilidad de certificado fiscal se establecen por Orden Ministerial¹⁷ y, en atención a lo mencionado sobre la jerarquía normativa, no nos parece procedente que una Orden condicione la aplicación de un tratado internacional.

La opinión de la autora mencionada casa con lo planteado anteriormente sobre la necesidad de que la valoración conjunta se adopte en todos los casos. A ello hay que añadir que existen otros métodos como el intercambio de información que son útiles para comprobar si existe o no una residencia fiscal¹⁸. Estas alternativas deberían ser incluso de obligado cumplimiento para la Administración, en atención a los derechos que alega de conformidad con el artículo 105.1 LGT, teniendo en cuenta los medios de los que dispone.

Los planes anuales de control tributario que emite la Administración reflejan la ingente cantidad de herramientas que, con los avances de la digitalización, permiten identificar cualquier indicio que requiere la atención de la Administración tributaria en aras a cumplir con las obligaciones que ostentan los contribuyentes en atención al artículo 31 Constitución. Por todo ello, obligar a aportar un certificado fiscal y que el mismo sea emitido por las autoridades fiscales del Estado emisor, carece de fundamento e incluso reviste cierta arbitrariedad.

Junto con los problemas anteriores hay que añadir, como luego veremos con mayor atención, que ni los órganos judiciales ni los administrativos son competentes para valorar la validez de los certificados fiscales, pues devienen automáticamente una prueba válida y no meramente indiciaria. Esto supone un verdadero problema de seguridad jurídica ya no tanto para el contribuyente que aporta el certificado, sino más bien para los Estados y, en consecuencia, para sus arcas públicas. Pensemos que, aparte de lo indeterminado que puede llegar a ser el concepto de residencia fiscal y, por ende, que cada Estado es soberano en la determinación de los vínculos con su propio territorio, la formalidad sobre la que se documenta un certificado, en ocasiones, no demuestra ningún tipo de homogeneidad internacional, pues cada país los confecciona como desea.

Otra cosa será que ante este tipo de premisas los órganos administrativos y judiciales no atiendan a este tipo de prueba que, aunque criticable, sigue siendo válida como medio admitido en Derecho y la herramienta que da entrada a un CDI.

3. EL ORDEN DEBIDO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL: ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE FECHA 12 DE JUNIO DE 2023

Tras la explicación previa, ya disponemos de las nociones más relevantes para entender qué pasos se deben seguir para determinar la residencia fiscal de una persona física. Por ende, podremos identificar qué errores han cometido ciertos órganos administrativos y judiciales a la hora de resolver este tipo de conflictos. Para ello, tomaremos de referencia la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de junio de 2023.

¹⁷ En concreto por la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.

¹⁸ DOURADO, A. P. (2018): "Portugal: Artists' and Sportsmen's Income", en Lang, Michael, et al (Eds.): *Tax Treaty Case Law around the Globe 2017*, Linde (Versión electrónica).

3.1. Supuesto de hecho

Los hechos se inician con la interposición de una reclamación económico-administrativa (en lo sucesivo, REA) contra un acuerdo de liquidación emitido por la Inspección Regional de Las Palmas respecto de los ejercicios 2008 a 2010 del IRPF. El recurrente, con doble nacionalidad marroquí y estadounidense, es un asesor financiero, soltero y sin hijos.

El motivo de la REA radica en que la Inspección de Las Palmas estimó que el recurrente era residente fiscal en España en base a la circunstancia establecida en el artículo 9.1.b) de la LIRPF: esto es, por tener en España el núcleo principal o la base de su actividades o intereses económicos.

La base de esta circunstancia proviene de la aportación de una serie de pruebas por parte de la Administración en contraste con las presentadas por el recurrente. En Marruecos contaba con una vivienda, una cuenta bancaria y en el expediente no había acreditación de gastos por suministros. También se presentó un documento que, en palabras del recurrente, era un certificado fiscal, pero el mismo adolecía de defectos de forma al no haberse emitido por las autoridades fiscales marroquíes.

Por su parte, la Administración, identificó en suelo español cuatro viviendas, una serie de suministros, vehículos de alto valor económico, titularidades de cuentas bancarias con movimientos significativos, y el registro del sujeto en el padrón de un municipio de Gran Canaria.

A la par, el recurrente también intentó alegar su residencia en EE. UU., por la misma circunstancia, lo intereses económicos y patrimoniales. Para ello, aportó declaraciones de la renta presentadas en el *Income Tax Return* respecto de los ejercicios objeto de comprobación, un pasaporte, tarjetas VISA y un carné de conducir. Sobre estas últimas aportaciones, Inspección consideró que no tenían un peso suficiente: a modo de ejemplo, alegó la Administración que las declaraciones presentadas no mostraban ingreso alguno en territorio norte americano, o que las tarjetas VISA no eran más que unas copias de las mismas y no, de los movimientos. La misma conclusión respecto a las pruebas para acreditar la residencia fiscal en Marruecos, no hay constancia de intereses económicos que concluyan su residencia en él.

Como señalamos, todo ello fue objeto de una REA que fue estudiada por el TEAC. El recurrente alegó que no era residente fiscal en España al no concurrir los supuestos a los que hacía alusión la inspección canaria. Además, indicó el recurrente, la administración canaria no probó que obtuviera rentas en España, o que gestionase negocios en tal lugar, sin que los inmuebles puedan considerarse inversiones, pues están destinados al ocio familiar.

El TEAC acabó desestimando, de nuevo, las alegaciones del recurrente. En consecuencia, éste interpuso un recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional. Los motivos de rechazar la REA se resumen en una falta de prueba que acredite que el sujeto tiene sus intereses económicos o patrimoniales en alguno de los territorios mencionados. Por ese motivo, no se aplicó los CDI suscritos con ambos Estados, pues para ello habría que alegar motivos suficientes, a pesar de que el contribuyente presentase, para el caso de EE. UU., un certificado fiscal emitido

por las autoridades fiscales competentes; a diferencia de lo que sucedió con el emitido en Marruecos.

Adelantamos que la Audiencia Nacional desestimó el recurso contencioso administrativo presentado a través de unos argumentos prácticamente idénticos a los de la Administración y los del TEAC, es decir, no ha lugar la aplicación del CDI, en concreto, con el suscrito entre EE. UU. y España, pues el certificado fiscal presentado no es una prueba prioritaria sobre el resto de las esgrimidas en el proceso. En consecuencia, al no acreditarse una posible residencia en EE. UU., no son de aplicación las reglas de desempate contenidas en el artículo 4.2. del CDI en línea a lo establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE.

Seguidamente ahondaremos en algunos argumentos para demostrar que los tribunales de instancia erraron en sus consideraciones.

3.2. La posición del Tribunal Supremo: la preferencia del CDI sobre la ley interna española

Los hechos esgrimidos en el punto anterior, nos lleva a diferenciar dos posiciones del asunto objeto de nuestro examen: por un lado, la esgrimida por el recurrente y el Tribunal Supremo y, por otro lado, la posición de los tribunales de instancia, del TEAC y de la administración tributaria canaria. La discordia entre ambas posiciones se centrará en determinar si el certificado fiscal emitido por EE. UU., conlleva atender al CDI directamente o, por el contrario, deviene una prueba más y, si no es concluyente, podría implicar la aplicación de la LIRPF (ley interna).

Los tribunales de instancia consideraron que no era aplicable el CDI, pues no estiman suficiente el certificado fiscal presentado¹⁹. Lo justifican valorando la forma en que se emite, y la conclusión alcanzada es que tales documentos se otorgan por el mero hecho de disponer de la nacionalidad estadounidense y, por ende, no es posible otorgar a dicha prueba un valor prioritario respecto al resto de material aportado. Más aún cuando el conjunto de las pruebas desplaza la mayor parte de los intereses económicos y patrimoniales al territorio español.

Lo anterior ha sido criticado por el Tribunal Supremo. Por varios motivos. El primero, por el hecho de que los órganos administrativos y judiciales españoles no son competentes para valorar la legalidad de un certificado fiscal emitido por las autoridades fiscales competentes de un Estado. Tal y como señalamos anteriormente, los Estados disponen de plena independencia para configurar los certificados fiscales en base a unas circunstancias concretadas en sus leyes domésticas. El artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE dispone, como ya se indicó, que el concepto de residencia fiscal se desarrollará por la legislación doméstica de cada territorio. Es

¹⁹ Una respuesta incomprensible si atendemos a que el TEAC, en algunas de sus resoluciones, ha resuelto que ante la presentación de un certificado fiscal hay que acudir a la fuente normativa correspondiente. Esto es: al CDI. Véase, por ejemplo, la Resolución del TEAC de fecha 19 de diciembre de 1997 en la que se indica que: “en el supuesto aquí planteado, y así lo reconoce la Inspección, al haber presentado el contribuyente un certificado de residencia en Suiza, emitido por las autoridades fiscales suizas, y en el que expresamente se manifiesta que la persona en cuestión es residente en Suiza en el sentido del Convenio de Doble Imposición entre España y aquel país, ha de acudirse como fuente normativa al expresado Convenio firmado entre ambos países el 25 de abril de 1966”.

por lo cual que ningún órgano es competente para dictaminar si lo considerado por otro Estado es válido o no. Reiteremos que este aspecto es una cuestión interna y no, convencional (o internacional).

Al haber juzgado la Audiencia Nacional (y el resto de los órganos de instancia) que el certificado no es una prueba plena, sino más bien indiciaria, no aplicaron el tratado internacional. Este hecho da paso al segundo motivo esgrimido por el Tribunal Supremo: la jerarquía de las fuentes vinculada a la labor interpretativa.

La Sala del Supremo señaló que cuando un certificado fiscal es emitido conforme al CDI suscrito tal y como se disponía en el propio certificado prestado por el recurrente, no es valorable la no aplicación directa del CDI. En el momento en que se dispone de esta prueba, el tratado internacional debe considerarse y, por ende, entrará en juego el artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, por medio del cual se enumeran una serie de circunstancias que determinan en cuál de los dos Estados el sujeto ostenta mayores vínculos. Para ello, se atiende a la vivienda permanente, al centro de intereses vitales, a la residencia habitual (o morada), a la nacionalidad y al procedimiento amistoso.

Al no acudirse a estas reglas, por haber realizado una incorrecta valoración de la prueba y, una indebida interpretación, se produce una vulneración del artículo 96 de la Constitución, así como todos los preceptos indicados cuando expusimos el tema de la jerarquía de fuentes en materia tributaria. Este tipo de conducta tomada por los tribunales de instancia incumplió con el objetivo primordial de cualquier tratado internacional: evitar las acciones unilaterales.

En materia de residencia fiscal, como señalamos, es crucial la prueba. En el instante en que se aporta una prueba como un certificado fiscal conforme a un CDI dicho texto no puede tener un papel secundario. A pesar de que esta figura no se halle armonizada y sea desarrollada a nivel interno, cuando nos encontramos ante dos Estados que reclaman la residencia fiscal de un mismo sujeto, la única posibilidad de resolver el asunto es acudir a los términos y expresiones construidas a nivel convencional, es decir, configuradas de forma autónoma y en base a un acuerdo suscrito por dos Estados.

Por último y, como tercer motivo al que se refirió el Tribunal Supremo, debemos referirnos a las consecuencias de atender a expresiones nacionales para solucionar el conflicto de doble residencia; en lugar de haber acudido a lo establecido en el artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE. En concreto, el Tribunal Supremo se refirió a la circunstancia del artículo 9.1.b) de la LIRPF, sobre el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos y las limitaciones que esta provoca respecto a la expresión establecida en el artículo 4.2.a) del MCOCDE, el centro de intereses vitales.

Como indicamos, el supuesto de hecho de la sentencia se ha basado en determinar el lugar donde radican los intereses económicos y patrimoniales, pues el criterio de la permanencia quedó descartado sin debate alguno. Sobre esta cuestión cabe señalar que la expresión convencional es mucho más amplia que la circunstancia prevista en nuestra LIRPF. El motivo radica en que el centro de intereses vitales también tiene en cuenta los vínculos personales del sujeto. De modo

que, si a la negación de acudir al CDI le añadimos que la expresión dispuesta en la LIRPF es mucho más limitada que la del centro intereses vitales y, además, los tribunales de instancia han dado mayor prioridad al patrimonio que al conjunto de intereses (lo cual también conlleva tener en cuenta las rentas) lleva a concluir que los tribunales de instancia han limitado en exceso las posibles soluciones que ofrece un CDI.

4. REFLEXIONES FINALES

La resolución de los conflictos de doble residencia fiscal debe realizarse cumpliendo con un orden debido. Partiendo de principios tan elementales como el de jerarquía de fuentes en materia tributaria, los tribunales deben considerar que, ante la presencia de un tratado internacional, como bien son los CDI, su aplicación, posiblemente, será prioritaria.

A pesar del valor normativo del que gozan los CDI, si de las pruebas aportadas por las partes no se acredita la existencia de otra posible residencia fiscal, no será coherente aplicar el tratado internacional, por el simple hecho de que no habrá conflicto alguno. Sin embargo, como ha sucedido en el caso examinado en este trabajo, el contribuyente aportó un certificado fiscal emitido conforme a un CDI. El paso siguiente debe ser acudir al tratado para valorar qué solución ofrecen las reglas convencionales establecidas, usualmente, en el artículo 4.2 de los CDI (en línea al Modelo de Convenio de la OCDE).

Los tribunales de instancia del caso expuesto en este artículo, aparte de incumplir con la jerarquía de fuentes en materia tributaria, han considerado, de forma unilateral, que un asunto puramente convencional se resuelva atendiendo en exclusiva al sentido que otorga nuestra LIRPF y, en consecuencia, en base a la interpretación de una de las partes intervinientes en el caso. La posición de EE. UU. se ha visto totalmente vulnerada al no haber recurrido al acuerdo suscrito entre este país y España. Un problema que debería quedar totalmente aclarado tras la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de junio de 2023 en vistas a que, con el paso de tiempo, y por la influencia de la globalización, las operaciones conflictivas serán cada vez más dependientes de los CDI.

Bibliografía

- BERETTA, G. (2018): "Mobility of Individuals after BEPS: The Persistent Conflict between Jurisdictions", *Bulletin for International Taxation*, pp. 439-449.
- DOURADO, A. P. (2018): "Portugal: Artistes' and Sportsmen's Income", en Lang, Michael, et al (Eds.): *Tax Treaty Case Law around the Globe 2017*, Linde (Versión electrónica).
- GARCÍA CARRETERO, B. (2006): *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- LANG, M. (2020): "Tax treaty Interpretation – A response to John Avery Jones", en *Bulletin for International Taxation*, volume 74, núm. 11, Journal Articles & Opinion Pieces, IBFD, pp. 660-668.
- NIESTEN, H. (2018): "Revisiting the Fiscal and Social Security Status of Highly Mobile Workers in the Road and Railway Transportation: *Quo Vadis?*", *Intertax*, volume 46, Issue 11, pp. 836-855.

PISTONE, P. (2021): “Article 15: Income from Employment”, en *Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics, IBFD (acceso electrónico).

REIMER, E. (1999): “Interpretation of Tax Treaties”, *European Taxation*, vol. 39, num. 12, pp. 458-474.

RIBES RIBES, A. (2004): “La problemática de los certificados fiscales de residencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, *Quincena Fiscal*, pp. 11-23.

SOLER ROCH, M. T. (2019): “Los retos tributarios del siglo XXI”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 183 (Versión electrónica Aranzadi [BIB 2019/8152]).

VOGEL, K. y PROKISCH, R. G. (1993): “General Report”, *Interpretation of double taxation conventions*, IFA, Books IBFD.