



Roj: **STS 3881/2024 - ECLI:ES:TS:2024:3881**

Id Cendoj: **28079130022024100220**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/07/2024**

Nº de Recurso: **1913/2023**

Nº de Resolución: **1236/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 170/2023,**
ATS 14604/2023,
STS 3881/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.236/2024

Fecha de sentencia: 09/07/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1913/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/06/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 1913/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1236/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de julio de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **1913/2023**, interpuesto por la procuradora doña María Valle Gili Ruiz, en representación de don **Olegario**, contra la sentencia núm. 53/2023, de 12 de enero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 1427/2021.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la **GENERALIDAD DE CATALUÑA**, representada y defendida por Letrada de su Servicio Jurídico.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 53/2023, de 12 de enero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo núm. 1427/2021, interpuesto por la representación procesal de don Olegario contra la resolución del TEAR de 7 de octubre de 2021, relativa al Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2014.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO:

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero. Estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Olegario contra resolución del TEAR, de fecha 7 de octubre de 2021, que anulamos, en cuanto confirma acuerdo sancionador por infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, así como éste, desestimando en lo demás las pretensiones del recurrente.

Segundo. No hacer especial pronunciamiento en materia de costas de la presente instancia".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Cristina Borrás Mollar, en nombre de don Olegario, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, cita como infringidos:

(i) Los artículos 5 y 9.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), en concordancia con los artículos 5.Uno.a) y 5.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

(ii) Los artículos 1 y 4 del Convenio entre el Reino de España y de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975 y ratificado en España el 17 de febrero 1976 (CDI). Si bien dicho convenio ha sido derogado, el vigente Convenio de Doble Imposición de 2013 contiene una norma similar.

(iii) Los artículos 94 y 96 de la Constitución española.

2. La Sala de instancia, por auto de 3 de marzo de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la representación procesal del Sr. Olegario, como parte recurrente, y la Administración General del Estado y



la Generalidad de Cataluña, como recurridas, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 26 de octubre 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

" [...] **2.1. Determinar si, a efectos del Convenio entre España y el Reino Unido vigente en 2014, es bastante para acreditar la residencia con la aportación de un certificado expedido en el Reino Unido que acredite la residencia fiscal en dicho estado, pero en que no se certifica que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país.**

2.2. Si la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, precisar si la expresión "núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio prima el hecho de que el interesado tenga en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, aun cuando sus ingresos procedan en mayor medida de otros países.

2.3. Si la respuesta a la primera pregunta fuera negativa, aclarar si es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares y, más específicamente, si la "regla de desempate" prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el "centro de intereses vitales" es equiparable al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) LIRPF.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.2. El artículo 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.3. El artículo 4 del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 1975.

3.4. Los artículos 94 y 96 de la Constitución española.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. La procuradora doña María Valle Gili Ruiz, en la representación ya acreditada de don Olegario, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 21 de diciembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Recuerda la recurrente que la obligación personal en el Impuesto sobre el Patrimonio está contemplada en el artículo 5. Uno.a) de la Ley 19/1991, que se remite al concepto de residencia habitual en el ámbito del IRPF. A partir de este razonamiento, reproduce la argumentación del escrito de interposición formulado en el recurso de casación núm. 1909/2023.

Solicita que se fije como doctrina la siguiente, en relación con la segunda cuestión de interés casacional:

"En el caso de un contribuyente del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal, cuya base imponible en el IRPF se compone en su práctica totalidad por rendimientos del trabajo, se entenderá que no radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (artículo 9.1.b) de la Ley de IRPF) cuando de la comparación país por país resultase que la mayoría de los rendimientos han sido obtenidos fuera de España".

En relación con la primera y tercera cuestión, interesa en coherencia la misma solución:

"A efectos del Convenio de Doble Imposición entre España y el Reino Unido de 21 de octubre de 1975, vigente en 2014, la residencia fiscal en el Reino Unido se acredita con un certificado expedido por las autoridades de dicho Estado en los términos del citado Convenio, pese a que no certifique que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por la obtenida en dicho Estado."

En síntesis, la recurrente considera que su residencia se localizó en Alemania durante el año 2014, dado que los rendimientos que obtiene en mayor volumen son rendimientos de trabajo por su fichaje por un club alemán y dichos rendimientos constituyen el centro de sus intereses económicos. Subsidiariamente, considera que en caso de conflicto para fijar la residencia habría que atenerse al certificado de residencia fiscal expedido a efectos del Convenio de Doble Imposición por parte del Reino Unido.



Solicita que se fije la siguiente doctrina:

"[...] A efectos del Convenio de Doble Imposición entre España y el Reino Unido de 21 de octubre de 1975, vigente en 2014, la residencia fiscal en el Reino Unido se acredita con un certificado expedido por las autoridades de dicho Estado en los términos del citado Convenio, pese a que no certifique que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por la obtenida en dicho Estado".

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que la Sala declare que la Sentencia recurrida ha infringido el artículo 96 de la Constitución en concordancia con el artículo 4 (apartados 1 y 2) del Convenio de Doble Imposición suscrito con el Reino Unido de fecha 21 de octubre de 1975.

Y, en su virtud, se solicita de la Sala que estime el recurso casando la Sentencia recurrida y, actuando como Tribunal de instancia, estime las pretensiones de esta parte, con anulación de la Resolución del TEAR impugnada por ser contraria a Derecho."

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 14 de marzo de 2024.

Tras la exposición de los principales hechos, comienza analizando la segunda pregunta de interés casacional objetivo, en tanto considera que se debe dilucidar previamente si el recurrente tiene efectivamente su residencia en España con arreglo al artículo 9 LIRPF.

Para determinar la residencia, muestra su conformidad con la argumentación de la sentencia y la asunción de un criterio ecléctico en cuya aplicación considera decisivo tomar en cuenta las concretas circunstancias del caso.

Asume este criterio, pues entiende que la legislación ha optado por una fórmula abierta y general y así ha sido avalado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que descarta un criterio limitado a las rentas obtenidas en cada Estado y sus cuantías.

Muestra su desacuerdo con atender exclusivamente al criterio de las cuantías de las rentas obtenidas en el ejercicio. Explica que la sentencia incluye magnitudes heterogéneas en su análisis porque ello permite desvelar de manera plástica que el principal núcleo de intereses se encuentra en España.

Niega que la sentencia sustente su fallo en la existencia de relaciones personales, sino que pone en contexto las relaciones familiares con las rentas, inversiones y patrimonio. Subraya que no se puede atender a las rentas por el mero hecho de que nos encontremos ante el IRPF, pues el precepto es aplicable también en el Impuesto sobre el Patrimonio y no se pueden fijar criterios distintos para cada impuesto.

Aduce que en nuestro Derecho la norma que determina el ámbito de la potestad tributaria del reino de España sobre las personas físicas se ha situado en el IRPF, pero en esta ley la cláusula de residencia no se vincula solo a la renta gravada por el IRPF, sino que se trata de una noción visiblemente más amplia "el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta."

Considera que no es acertada la alusión que hace el recurrente a la ley de financiación de las Comunidades autónomas, pues esta ley persigue la distribución de los tributos cedidos entre la hacienda de las comunidades autónomas.

Por tanto, considera que debe prevalecer la tesis ecléctica o integral que implica considerar también otros factores, como la situación de los bienes y derechos patrimoniales, la eventual existencia de un lugar de administración o gestión, los vínculos, relaciones de índole económica y todos aquellos que, en las concretas circunstancias del caso, sean significativas y relevantes.

En cuanto al valor del certificado de residencia fiscal emitido por la Administración británica, parte como premisa de que el recurrente ha tenido su residencia fiscal en España en 2014, si bien se debe dilucidar si también ha tenido residencia en el Reino Unido.

Considera que a los efectos del CDI no es residente en el Reino Unido aquella persona que esté sujeta a imposición en el Estado contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él. Este es el caso del recurrente dado que resulta incontrovertido que no tributó en el Reino Unido por sus rentas mundiales, y, de hecho, el propio recurrente alegó que el único gravamen que soportó en ese Estado se limitó a las retenciones practicadas sobre el salario satisfecho por el Chelsea. Esto es, no "remesó" rentas obtenidas fuera del Reino Unido, sino que sólo tributó por las rentas obtenidas en dicho territorio.



Por tanto, no cabe reputar residente a los efectos del artículo 4 CDI. No puede ser tenido por residente en el Reino Unido en un determinado año o ejercicio, quien en él esté sujeto a imposición sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él y este es el caso del recurrente en 2014.

Considera que el presente supuesto no se puede equiparar al resuelto en la STS de 2023, pues aquí no se debate sobre la aplicación de la norma interna. El recurrente no es residente en el Reino Unido por la directa aplicación el artículo 4 CDI por más que exista un certificado. Entiende que, si se admitiese el certificado, ignorando el resultativo interpretativo del CDI sobre los hechos, se alcanzaría una decisión que constituiría una vulneración del CDI. Así las cosas, el certificado no es suficiente, cuando es un hecho que el interesado no tributó en el Reino Unido.

Por último, en relación con la tercera cuestión, considera que no hay que acudir a las reglas del desempate del CDI pues el recurrente era residente fiscal en España.

Respecto de la pretensión deducida por el recurrente y el pronunciamiento que solicita, expone:

"[...] 56. Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.

57. En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que las cuestiones de interés casacional merecen la siguiente respuesta:

Un órgano judicial o administrativo, a fin de comprobar la residencia fiscal de un administrado, no puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, porque ese certificado se presume válido; no obstante, tal presunción de validez cede si, dados los hechos probados o no controvertidos, se aprecia que la declaración de ese certificado constituye una vulneración de la norma que en el Convenio mismo regula qué debe entenderse a sus efectos por residencia fiscal.

Conforme al art. 4.1 del CDI, una persona acogida en el RU al régimen de remesas que, en los ejercicios relevantes, a pesar de obtener rentas fuera del RU, no ha remesado al RU renta alguna, no puede considerarse a los efectos del CDI residente fiscal en el RU, y esto incluso en el caso de aportar un certificado de residencia británico.

A la hora de interpretar el art. 9.1, b) de la LIRPF no debe prevalecer la tesis "monista" que se ciñe a un único elemento, el lugar de obtención de la renta, sino la tesis ecléctica o integral, que implica considerar también, junto a las rentas, otros factores, como la situación de los bienes y derechos patrimoniales, la eventual existencia de un lugar de administración o gestión, los vínculos y relaciones de índole económica y, en suma, todos aquellos que, en las concretas circunstancias del caso, sean significativas y relevantes.

En casos de "doble residencia" es necesario acudir a las reglas de desempate de los Convenios, que merecen interpretación autónoma; en particular, no son coincidentes los criterios de los arts. 4.2, a) del CDI y 9.1, b) de la LIRPF, residiendo la diferencia en que la noción de " *centro de intereses vitales*" del CDI incluye, junto a las relaciones económicas, las " *relaciones personales (...) más estrechas*", en tanto que la LIRPF se limita a aquellas (las económicas) y no toma en cuenta éstas.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

2. La Generalidad de Cataluña, representada y defendida por Letrada de su Servicio Jurídico, emplazada también como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición registrado el 18 de marzo de 2024.

El escrito de oposición muestra su conformidad con la argumentación incluida en la sentencia impugnada. Comienza explicando que la residencia fiscal en España implica que los sujetos pasivos tienen la obligación de tributar por la totalidad de las rentas obtenidas con independencia del lugar donde se hubieran producido u obtenido, aplicando a las rentas generadas fuera de España los mecanismos establecidos para evitar la doble imposición.

De conformidad con la legislación del Reino Unido y España, cuando una persona física es residente en ambos países debe resolverse la cuestión atendiendo a las normas incluidas en el Convenio y, en concreto, el artículo 4.

Recuerda que el artículo 4 excluye que los contribuyentes estén sujetos a imposición en Reino Unido por razón de su domicilio o residencia, ya que sólo tributan en ese estado por las rentas procedentes de él y no por la renta mundial obtenida. Dado que la normativa fiscal del Reino Unido reconoce a personas residentes, no domiciliadas, debido al régimen especial de *remittance basis* en el que los contribuyentes no tributan por su renta mundial, la Administración tributaria viene cuestionando los certificados de residencia.



Admite que, aunque la sentencia del Tribunal Supremo 12 de junio de 2023 reconoce el valor del certificado de residencia fiscal como medio probatorio de la residencia fiscal en un determinado territorio, no es menos cierto que este certificado debe garantizar la existencia de tributación por las rentas mundiales. De no ser así, se deberá acreditar que un determinado contribuyente tiene su centro de intereses económicos y, en consecuencia, tributar por sus rentas mundiales como sujeto pasivo de IP e IRPF.

Alega que no deja de ser llamativo que un determinado contribuyente por razón de acogimiento a un determinado régimen fiscal no tribute por su renta mundial en el Estado cuya autoridad fiscal ha emitido el certificado de residencia fiscal.

En este sentido, apela a la cláusula antiabuso incluida en el artículo 23 CDI y a los comentarios del artículo 1 MC OCDE, de modo que en aquellos casos en los que una renta obtenida en el extranjero no sea remitida al Estado de residencia, y, por tanto, no sea gravada en el Estado de residencia, al no estar el contribuyente sujeto a doble imposición potencial, " *se podría considerar inapropiado el otorgarles el beneficio de las disposiciones del Convenio sobre dicha renta*".

En suma, entiende que a efectos del Convenio entre España y Reino Unido no es bastante para acreditar la residencia con la aportación de un certificado expedido en el Reino Unido, si no se certifica que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en Reino Unido.

Considera que se debe resolver el conflicto con arreglo al artículo 4.2 CDI que incluye un concepto mucho más amplio que el mero núcleo de intereses económicos, pues hace referencia al centro de intereses vitales.

Afirma que "[s]on todas las razones anteriores las que, en opinión de esta representación procesal, han de determinar que por ese Alto Tribunal se acuerde que a efectos a efectos del Convenio entre España y el Reino Unido vigente en 2014 no es bastante para acreditar la residencia con la aportación de un certificado expedido en el Reino Unido, si éste no certifica que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en Reino Unido. Igualmente, la regla del artículo 4.2 del CDI es equiparable con el concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b de la LIRPF, pero para los supuestos de aplicación de CDI en caso de solapamiento de soberanías fiscales".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que fije los criterios interpretativos en respuesta a la cuestión suscitada en el Auto de admisión de conformidad con las alegaciones de esta parte, desestime íntegramente el presente recurso de casación y confirme la sentencia de instancia; con imposición de las costas a la parte recurrente".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por diligencia de ordenación de 20 de marzo de 2024, se acordó unir el escrito de oposición presentado por la Letrada de la Generalidad de Cataluña y estar a lo acordado en providencia de 12 de marzo en la que se acordaba que quedase el recurso concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 7 de mayo de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 11 de junio de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar, si a efectos del Convenio entre España y el Reino Unido vigente en 2014, es bastante para acreditar la residencia con la aportación de un certificado expedido en el Reino Unido que acredite la residencia fiscal en dicho estado, pero en que no se certifica que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país.

Si la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, precisar si la expresión " *núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos*" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio prima el hecho de que el interesado tenga en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, aun cuando sus ingresos procedan en mayor medida de otros países.

Por último, si la respuesta a la primera pregunta fuera negativa, aclarar si es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares y, más específicamente, si la "regla de desempate" prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el "centro de intereses vitales" es equiparable al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) LIRPF.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1. Autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio.

El Sr. Olegario presentó autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio 2014, por obligación real, al considerar que no era residente fiscal en España.

2.2. Incoación acta de disconformidad.

El 3 de julio de 2017, la Inspección Regional de la AEAT le incoó acta por el Impuesto sobre el Patrimonio, periodo 2014, firmada en disconformidad.

La regularización obedeció a que la Inspección consideró que el Sr. Olegario era residente en España y, por ello, tenía que tributar por obligación personal.

Las circunstancias que tuvo en cuenta la Inspección fueron las siguientes:

(i) En 2014, el recurrente jugó como **futbolista** profesional para varios clubes de fútbol. Tenía contrato con Chelsea Football Club Limited -Chelsea-, pero estuvo cedido al Valencia Club de Fútbol SAD desde julio de 2013 hasta julio de 2014 (aunque manifestó que jugó hasta finales de mayo), y en virtud de otro contrato de cesión, en agosto de 2014 fue cedido para jugar con el club VfB Stuttgart 1893 e.v. ["Stuttgart"] jugando en éste hasta 2015.

(ii) Según los Convenios para evitar la doble imposición suscritos entre España y el Reino Unido, de un lado; y España y Alemania, de otro, se define como residente de un Estado contratante (artículo 4) a las personas que en virtud de la legislación de ese Estado estén sujetas a imposición en él por razón de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Pero excluye de esta definición a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas o por el patrimonio situado en dicho Estado.

(iii) Respecto a la tributación llevada a cabo por don Olegario resultaba que:

- En el Reino Unido -período 06/04/2013 a 05/04/2014-, se incluyeron únicamente las rentas percibidas del Chelsea. En cuanto al periodo 06/04/2014 a 05/04/2015, no se presentó autoliquidación y se adujo que su única tributación fueron las retenciones practicadas por el Chelsea en el citado periodo.

- En Alemania no se presentó ninguna autoliquidación, señalando que su única tributación fueron las retenciones practicadas por el Stuttgart en 2014.

- En este caso, en relación con la primera circunstancia, la Inspección no pudo probar la permanencia del Sr. Olegario en territorio español durante más de 183 días. Se comprobó que permaneció al menos 172 días en España, 30 días en el Reino Unido y 131 en Alemania. En cuanto a los restantes 32 días del año natural la Inspección no pudo determinar, ni el obligado tributario tampoco acreditó, en qué país había residido.

- En cuanto a la segunda circunstancia, la Inspección sostuvo que, atendiendo a las retribuciones percibidas de cada club y el patrimonio declarado, el núcleo principal de sus intereses económicos en 2014 radicaba en España.

Por lo tanto, al considerarse residente en España se le hizo tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio del año 2014 por obligación personal. La base imponible comprobada se cuantificó en 1.964.807,19 euros y la cuota diferencial exigida ascendía a 7.431,17 euros.

2.3. Acuerdo de liquidación.

El 29 de septiembre de 2017 se dictó liquidación, confirmando la regularización propuesta en el acta, con deuda ascendente a 8.081,40 euros. El acuerdo fue notificado el 5 de octubre de 2017.

2.4. Interposición de reclamación económico-administrativa y resolución del TEAR.

Contra el acuerdo de liquidación y la sanción impuesta por la vía del artículo 191 LGT, don Olegario interpuso el 16 de octubre de 2017 reclamación ante el TEAR de Cataluña. En fecha 7 de octubre de 2021, el TEAR desestimó la reclamación, remitiéndose a lo resuelto el 11 de marzo de 2020, sobre el IRPF de 2014.

2.5 . Interposición del recurso contencioso-administrativo.



Contra la resolución desestimatoria referida, don Olegario interpuso recurso n.º 1427/2021 ante la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. En fecha 12 de enero de 2023, se dictó sentencia, estimando en parte el recurso contencioso administrativo en lo referente a la sanción impuesta.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:

"[...] Visto ya como incluso las reglas de desempate de Convenio vencen, como razona acertadamente el TEAR, en favor de la residencia española, nos queda el aspecto relativo al certificado de residencia fiscal que se dice emitido por Reino Unido. Sobre el particular, conocida la temática, no podemos dejar de hacer unas postreras reflexiones: la primera, y mas evidente, que un eventual certificado administrativo de residencia fiscal (aun tenemos por cierto que ver el caso en que un Estado se niegue a emitirlo al contribuyente que lo solicita) a los efectos del respectivo Convenio de doble imposición, no puede vincular el criterio fundado respecto a la eventual aplicación de criterios de desempate (no digamos ya a la interpretación de la propia residencia fiscal española conforme a Derecho interno) de Tribunal de Justicia del Reino de España, tras la sustanciación de proceso jurisdiccional con plena posibilidad de alegación y prueba, y las correspondientes garantías procesales, de igualdad de armas en primer término; y la segunda, que no consta la tributación por su renta mundial del recurrente en ningún otro país. De hecho, de los tres países en que al parecer hubo de permanecer el recurrente a lo largo del año, si con alguno presenta los vínculos más débiles (por tiempo de estancia, e intereses económicos -personal no consta ninguno- radicados) es Reino Unido, siendo acaso el depósito bancario alemán de mayor volumen que las dos cuentas en Reino Unido, e infinitamente superiores las retribuciones percibidas del club alemán que las percibidas del club inglés. Por lo que no deja de llamar aquí la atención ni el certificado de marras ni la pretensión (insostenible, por lo visto) del actor de ser tenido por residente fiscal británico en el ejercicio litigioso.

El motivo de impugnación atinente a la liquidación practicada ha por ello de fracasar".

SEGUNDO. Marco normativo.

Las normas más relevantes para la resolución del litigio son las siguientes:

(i) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF).

"Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte".

(ii) Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en lo sucesivo, LIP).

"Artículo 5. Sujeto pasivo.

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:



a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

En este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley.

Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. [...].

(iii) Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 1975 (en adelante, CDI).

"Artículo 4. Residente.

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo. la expresión "residente de un Estado contratante" incluye los planes de pensiones constituidos en ese Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo. (...).

(iv) Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013.

"Artículo 1. Personas comprendidas.

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes".

"Artículo 4. Residente.

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" designa, con sujeción a las disposiciones de los párrafos 2 y 3 de este artículo, cualquier persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, su residencia, su sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga; pero la expresión no incluye a una persona que esté sujeta a imposición en ese Estado Contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él. Las expresiones "residente de España" y "residente del Reino Unido" se interpretarán, por tanto, de esta forma.



2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;
- c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;
- d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo".

(v) Constitución española (CE).

"Artículo 94.

1. La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, en los siguientes casos:

- a) Tratados de carácter político.
- b) Tratados o convenios de carácter militar.
- c) Tratados o convenios que afecten a la integridad territorial del Estado o a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I.
- d) Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública.
- e) Tratados o convenios que supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución.

2. El Congreso y el Senado serán inmediatamente informados de la conclusión de los restantes tratados o convenios".

"Artículo 96.

1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

2. Para la denuncia de los tratados y convenios internacionales se utilizará el mismo procedimiento previsto para su aprobación en el artículo 94".

TERCERO. Criterio de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la sentencia núm. 1214/2024, de 8 de julio de 2024 (rec. cas. 1909/2023).

Este recurso de casación plantea las mismas cuestiones de interés casacional ya resueltas en la reciente sentencia de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo, núm. 1214/2024, de 8 de julio de 2024 (rec. 1909/2023), cuyo recurso, deliberado en la misma fecha, coincide en la persona del recurrente y ejercicio regularizado, variando únicamente el concepto impositivo, pues en este caso es el Impuesto sobre el Patrimonio, que, como expone el recurrente, se remite al concepto de residencia habitual en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se ha dicho en la STS de 8 de julio de 2024, cit.:

"[...] **SEXTO.**- *Precedentes jurisprudenciales. La STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022).*

Para enmarcar el análisis de las cuestiones de interés casacional, hemos de tener en cuenta que este Tribunal Supremo ya ha efectuado pronunciamiento en la sentencia 778/2023, de 12 de junio (rec. 915/2022), acerca del aspecto sustancial que delimita el auto de admisión de este recurso de casación, a saber, el alcance y efectos de los certificados de residencia expedidos por otro Estado con el que exista un Convenio de doble imposición, si bien el asunto que entonces fue objeto de examen versaba sobre un contribuyente que tributaba respecto a su renta mundial.



La STS 778/2023, de 12 de junio (rec. cas. 915/2022), estimó el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 10 de noviembre de 2021 de la Audiencia Nacional y ordenó la retroacción de actuaciones al momento del dictado de la sentencia, en un litigio que planteó la controversia acerca de si existía un conflicto de residencia fiscal del contribuyente entre España y Estados Unidos, países firmantes del Convenio de Doble Imposición y advierte de la necesidad de resolver el conflicto conforme a las reglas previstas en el artículo 4.2 del Convenio. Se trataba de una persona con doble nacionalidad marroquí-estadounidense que tenía varios inmuebles, vehículos y cuentas corrientes en España, pero que presentó un certificado de residencia en Marruecos y en Estados Unidos.

En ese recurso de casación la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en:

"[...] 2.1. Determinar si un órgano judicial o administrativo puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio.

2.2 Aclarar si, a los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, es posible rechazar el contenido de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI, o la validez del referido certificado debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido CDI.

2.3. Dilucidar si es posible que un Estado firmante de un CDI, de forma unilateral, pueda enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido CDI para estos casos. Concretamente, si en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares y, más específicamente, si la "regla de desempate" prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el "centro de intereses vitales" es equiparable al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) LIRPF.

2.4. Determinar si la expresión "núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que basta, para que se entienda cumplido tal criterio, con que el interesado sea titular de un patrimonio inmobiliario o mobiliario en nuestro país, del que no proceden ingresos. Concretamente, si esa única circunstancia es suficiente, por sí sola, para enervar la eficacia de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un CDI, cuando dicho certificado se extiende "a los efectos de dicho CDI [...]".

A propósito de los certificados de residencia de Estados Unidos que fueron alegados en el recurso de casación, la STS de 12 de junio de 2023, cit., concluye que si el certificado de residencia fiscal es emitido por la autoridad competente del país y hace constar de forma expresa, como es preceptivo, que se extiende a los efectos de un CD. La tesis que sustenta la STS de 12 de junio de 2023, cit., es que tales certificados deben reputarse hábiles para probar la residencia fiscal en EE. U, a efectos de la aplicación del CDI entre España y Estados Unidos, y ello sobre la base de que los órganos administrativos y judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado, ni pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio, pues ello implica contravenir lo dispuesto en el art. 96 CE y en los artículos 1.1, 1.2 y 4.1 del CDI.

No obstante, como se destaca también en la referida STS de 12 de junio de 2023, cit., ello no impide que la remisión que hace el Convenio a la legislación interna de cada Estado contratante puede conducir a que una persona pueda ser considerada residente en cada uno de los Estados contratantes y por eso los Convenios, en aquel caso el celebrado entre España y Estados Unidos, art. 4.2, establecen una serie de reglas para resolver los casos en que una persona física resulte residente de ambos Estados. En tales casos, se produce un conflicto en cuanto a la residencia fiscal del contribuyente entre España, y en aquel caso EE.UU., países firmantes del Convenio, y por tanto recíprocamente vinculados, que hace necesario acudir para resolver el conflicto suscitado a las reglas de "desempate" previstas en el artículo 4.2 del Convenio.

En definitiva, como explica la STS de 12 de junio de 2023, cit., el conflicto de residencia debe resolverse aplicando las reglas previstas en el Convenio y que incluyen cuatro criterios sucesivos de desempate (i) lugar donde tenga una vivienda permanente a su disposición; (ii) en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales); (iii) desarrolle su vida habitualmente y (iv) sea nacional. En último término, si se dieran en ambos Estados las cuatro circunstancias citadas, o no se dieran en ninguna de ellas, tendría que acudirse a un procedimiento amistoso para la resolución del conflicto.

También reconoce que el concepto de "centro de intereses vitales" al que se refiere el Convenio es más amplio que el concepto "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" a que alude la legislación interna española en el artículo 9.1. b) LIRPF para determinar la residencia habitual en territorio español.

Como culminación de todo ello, la STS de 12 de junio de 2023 estableció la siguiente doctrina:

"[...] 1. Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio.

2. A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.

3. Un Estado firmante de un Convenio de Doble Imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. De esta forma, en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares. Específicamente, la regla de "desempate" prevista en el artículo 4.2 del Convenio, consistente en el "centro de intereses vitales" es más amplia que el concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que no resulta equiparable [...]."

SÉPTIMO. - *El juicio de la Sala.*

a) Precisiones preliminares.

Antes de abordar el examen de las cuestiones planteadas, hemos de establecer los términos concretos en que se ha desarrollado el litigio, en particular la posición de la Administración sobre el alcance y efectos del certificado de residencia expedido por la autoridad competente del Reino Unido al recurrente, don Olegario, por cuanto resulta determinar la relevancia de determinados aspectos de la cuestión de interés casacional.

En efecto, dentro de las cuestiones delimitada en el auto de admisión se plantea si, a los efectos del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (el Reino Unido) vigente en 2014, es bastante para acreditar la residencia con la aportación de un certificado expedido en el Reino Unido que acredite la residencia fiscal en dicho estado, aunque en el mismo no se certifica que el contribuyente esté sujeto en dicho Estado por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en el mismo. Ello tendría relevancia por cuanto el art. 4.1 del CDI establece expresamente que "[...] la expresión [de residente] no incluye a una persona que esté sujeta a imposición en ese Estado Contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él [...]". De manera que quien esté sujeto a imposición en un Estado tan solo por lo que respecta a las rentas procedentes del mismo, y no por su renta mundial, no tiene la condición de residente en ese Estado a los efectos del CDI.

Ocurre que, en el caso litigioso, el Sr. Olegario tributó en Reino Unido por el sistema de "remittance basis", que consiste, en resumidas cuentas, en que las personas residentes, pero no domiciliadas (non-domiciled UK resident o non-doms), que es la situación del Sr. Olegario, deben tributar por las rentas producidas en el Reino Unido y por aquellas las rentas que se hubieran producido en el exterior del Reino Unido, pero respecto a estas últimas tan solo cuando las hubiera remitido al Reino Unido, de manera que si no las ha remesado al Reino Unido se trataría de una tributación limitada, situación respecto a la que el artículo 4.1 del CDI establece expresamente, ya lo hemos subrayado, que "[...] la expresión [de residente] no incluye a una persona que esté sujeta a imposición en ese Estado Contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él [...]". Ahora bien, siendo esto así, lo cierto es que la Administración no cuestionó el hecho de que, tal y como acreditaba el certificado de residencia expedido por el Reino Unido, el Sr. Olegario era residente fiscal en Reino Unido, a los efectos del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y el Reino Unido, sin perjuicio de lo cual consideró que también era residente fiscal en España, y es por ello que acudió a las reglas de desempate del Convenio. La eventualidad de que el alcance y efectos de dicho certificado pudiera haber sido cuestionado por el motivo de concurrir la excepción al concepto de residente fiscal que prevé el propio artículo 4.1 del Convenio, es, en este caso, una mera hipótesis, porque la Administración, siendo concedora del régimen limitado en que había tributado en Reino Unido el Sr. Olegario, no cuestionó la validez y alcance del certificado. Así, en la resolución económico administrativa se indica (FD 7), ratificando la postura de la Inspección tributaria



que "[...] SÉPTIMO.- Sentado lo anterior, y aportado certificado de residencia fiscal en Reino Unido (si bien ya dijimos que no se ha acreditado tributación distinta a las retenciones soportadas), las reglas de desempate que recoge el art. 4.2 CDI son las siguientes [enumera los criterios de desempate del apartado 3 del art. 4 CDI [...]"]; y concluye que "[...] [t]odos los criterios de resolución de la doble residencia vencen en este caso a favor de la residencia fiscal en España: tenía vivienda permanente en España, se desconoce por voluntad del reclamante si también en Reino Unido; el núcleo de intereses económicos ya hemos dicho que se hallaba en España, así como el de intereses personales (se hallaban en España al menos su padre que era su apoderado y su hermana a la que le alquiló un inmueble; su origen deportivo estaba en la cantera de un club de fútbol español,...), pues se desconoce qué vinculación económica y personal tenía en 2014 con Reino Unido (aparte de dos cuentas bancarias y el vínculo contractual con el club que desde 2013 lo tenía cedido en España). Finalmente, la nacionalidad de D. Olegario es la española. [...]".

Es decir, que el TEAR de Cataluña resuelve, al igual que hizo la Inspección tributaria en la regularización, y, finalmente, la sentencia recurrida que confirma tales actos, con aplicación de los criterios de desempate del CDI, lo que supone admitir que existe, en este supuesto, la concurrencia de doble atribución de la condición de residente fiscal del Sr. Olegario, por una parte la del Estado que ha expedido el certificado de residente fiscal (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte) y, por otra parte, la del Reino de España, y en cuanto a nuestro país, por considerar que concurre en el Sr. Olegario, conforme al artículo 9.1 LIRPF, la condición de residente fiscal en España.

Así las cosas, el auto de admisión plantea, en este punto, una cuestión de carácter hipotético que no trasciende al caso, pues realmente no se negó por la Administración la validez y alcance del certificado de residencia fiscal, por no acreditar que el contribuyente estuviere sujeto en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte por su renta mundial, y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país. Antes bien, lo considera válido y eficaz y aplica las reglas de desempate del CDI. Ciertamente es que hay argumentaciones en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEARA que exponen que no se trataría de un caso de residente que tributa en el Estado que certifica la residencia fiscal por su renta mundial. Pero la razón de decidir no es que se niegue la residencia fiscal en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, sino que en el conflicto de residencia fiscal, pues le considera al residente fiscal en el Reino de España, el desempate se decanta a favor de este último Estado.

Nos encontramos pues, ante una cuestión de carácter hipotético. Como hemos declarado en reiterada jurisprudencia, el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la Sección de enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, puesto que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincular del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Por ello las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane de la sentencia debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que la fijación de la doctrina jurisprudencial debe adaptarse a las circunstancias y límites del caso concreto, sin entrar sobre las cuestiones que, aun cuando pudieran presentar interés casacional en abstracto, no lo son para la resolución del caso concreto. En este sentido se ha pronunciado nuestra Sala, entre otras, en las SSTs de 12 de febrero de 2020 (rec. cas. 5724/2018), de 3 de mayo de 2022 (rec. cas. 4824/2020) y de 6 de noviembre de 2023 (rec. cas. 2506/2022).

En consecuencia, la resolución de la cuestión planteada en el punto 2.1 del auto de admisión no ha ser objeto de examen, y, respecto a la planteada en el punto 2.3, que aparece enlazada con aquella en cuanto suscita el criterio a seguir cuando concurren las dos residencias fiscales, lo relevante es examinar si, en primer lugar, concurren las condiciones para considerar que, en efecto, se produce una situación de conflicto en la tributación por la doble atribución de residencia, en Reino Unido y en el Reino de España, lo que requiere, partiendo de la admisión por la Administración de la residencia fiscal en Reino Unido, verificar si concurren los supuestos que, conforme a la legislación española, determinarían la residencia fiscal en el Reino de España. En caso afirmativo, entonces habría de abordarse la cuestión de interés casacional del apartado 2.3, relativa a los criterios de desempate del CDI.



b) Determinación de la residencia según el artículo 9.1 LIRPF.

El Convenio no impone un concepto de residencia habitual para considerar a una persona "residente de un Estado contratante", sino que deja a la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes la determinación de quién se considera "residente" sujeto a la imposición de cada uno de los Estados contratantes. Así, el apartado 1 del artículo 4 del Convenio dispone que: "A los efectos del presente Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" designa, con sujeción a las disposiciones de los párrafos 2 y 3 de este artículo, cualquier persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, su residencia, su sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga". De este modo, debemos preguntarnos si cabe concluir que el recurrente tiene realmente su residencia fiscal en España por aplicación del artículo 9.1 LIRPF, como sostiene la Administración y ha ratificado la sentencia recurrida. Ya se ha dicho que es pacífico que se acreditó que el Sr. Olegario residió en España la mayor parte de días del año 2014, en concreto 172 días en España, frente a 80 en Reino Unido y 131 en Alemania, sin que se haya podido acreditar el lugar de permanencia de los restantes 32 días, respecto a los que el interesado no aportó prueba alguna. Por tanto, no resultando determinante el criterio del apartado a) del art. 9.1 (permanencia durante más de 183 días en territorio español) la Administración acude al criterio establecido en el apartado b) del mismo artículo 9.1 LIRPF, que establece la residencia fiscal en España cuando "[...] b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. [...]".

Por ello se plantea el alcance de la expresión "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1 b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, y en particular, si puede interpretarse en el sentido de que, para que se entienda cumplido tal criterio, prima el hecho de que el interesado tenga en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario en España, aun cuando sus ingresos procedan, incluso en mayor medida, de otro u otros países.

Conviene advertir, aunque luego insistiremos sobre ello, que el artículo 9.1.b) LIRPF presenta diferencias respecto al artículo 4.2 CDI en lo que atañe a su contenido y ello en cuanto el segundo hace referencia a la expresión "centro de intereses vitales" que es un concepto más amplio, como hemos declarado en nuestra STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022).

El artículo 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente. Sin embargo, y comenzando con una delimitación negativa, para examinar la analogía con el artículo 72 LRIPF que sugiere el planteamiento del recurrente, es claro que la interpretación del concepto de núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente no puede asimilarse al criterio que establece el artículo 72 LIRPF en relación con el gravamen autonómico, que atribuye la consideración de principal centro de intereses al territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No cabe extrapolar este criterio al artículo 9, como pretende el recurrente, pues no cabe duda de que el legislador deliberadamente no utilizó la misma expresión dentro de la misma LIRPF. Dicho de otra forma, el legislador estableció intencionadamente un criterio para determinar la residencia habitual en relación con el conflicto que pudiera existir entre Comunidades Autónomas, que es sustancialmente diferente respecto a la noción de residencia habitual, cuando afecta a la atribución de residencia en el nuestro Estado y, en su caso, frente a otros Estados. Por consiguiente, no resultan equiparables los criterios utilizados en los artículos 9 y 72 LIRPF.

Para delimitar la residencia habitual de un contribuyente en España sobre la base del "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" se debe acudir al análisis individualizado de cada situación, pues se trata de una cuestión eminentemente fáctica, y sobre la cual la sentencia recurrida expone una extensa y detallada valoración que resulta ajustada a lo dispuesto en el artículo 9.1.b) LIRPF, tal y como ha sido interpretado por la jurisprudencia de esta Sala. No obsta a ello la existencia de algún error irrelevante, como es que la sentencia mencionar a una "hija" del recurrente, cuando en realidad se trata de una "hermana", error que en el contexto del razonamiento no tiene transcendencia alguna, ya que la ponderación de la sentencia se basa en criterios de intereses económicos, de renta y patrimoniales, y no de vínculos personales, sin perjuicio de que el conocimiento de estos últimos pueda poner en contexto y ponderar con mayor verosimilitud el resultado de los aspectos económicos y patrimoniales. En efecto, cuando la ley se refiere al núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del contribuyente, se trata de determinar si en España se encuentra el mayor volumen de actividades e intereses económicos en términos relativos, en relación con aquellos otros que se pudieran encontrar en el otro país. Si bien no se trata de un concepto tan amplio que nos lleve a valorar cuestiones de índole personal y de relaciones vitales, como sí resulta implícitamente de la expresión de "intereses vitales" a que utiliza el CDI, no obstante, la ponderación que se debe efectuar en cada caso concreto no excluye que pueda considerarse residente en España a un contribuyente a pesar de que la principal fuente de ingresos y rentas los reciba de otro país, cuando sigue manteniendo en España la mayor



parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, pues ello puede ser un indicio relevante que permita acreditar que el contribuyente pretende mantener el centro de sus intereses económicos en España, a pesar de que su fuente de renta personal y principal se obtiene en otro país. Es una cuestión eminentemente fáctica que se sujeta a las reglas de carga de la prueba que establece el artículo 105 LGT y que, en este caso, la sentencia recurrida ha argumentado extensamente, con ponderación de todos y cada uno de los aspectos para concluir que el núcleo principal o la base de sus intereses económicos permanece en España. Como hemos declarado entre otras, en nuestra STS de 4 de julio de 2006 (rec. cas. 3400/2001), la apreciación sobre dónde radica el núcleo principal o la base de las actividades empresariales, profesionales o económicas del recurrente, es cuestión probatoria no susceptible de casación. Y en los criterios jurídicos que determinan esa apreciación fáctica la sentencia recurrida no incurre en la infracción del artículo 9.1.b) LIRPF.

En efecto, la argumentación de la parte recurrente sostiene que se ha infringido el artículo 9.1.b) y la Jurisprudencia que lo interpreta, de la que cita la STS de 5 de diciembre de 2005 (rec. cas. 702/2001) y STS de 4 de julio de 2006 (rec. cas. 3400/2001), apreciación que no puede ser compartida. En este caso, ya se ha dicho, no se sobrepone el criterio de vínculos personales al de actividades e intereses económicos, sino que se ponderan los que resultan relevantes en España y, además se hace así frente al resto de países, a favor de la tesis de la recurrente, y no país a país, como correspondería. Es significativo, en este sentido, que el recurrente sostenga, de una parte su residencia en Reino Unido de Gran Bretaña mediante el certificado de residencia fiscal y, al tiempo, aduzca que el mayor volumen de renta lo obtuvo en Alemania, comparando país por país, aunque no afirma de manera explícita que su residencia fiscal estuviere en Alemania, sino que el hecho de obtener la mayor parte de renta en ese país acreditaría que no tiene residencia fiscal en España. El análisis que hace la sentencia recurrida aplica adecuadamente los criterios interpretativos fijados por la jurisprudencia de nuestra Sala, en particular en las referidas STS de 5 de diciembre de 2005 y de 4 de julio de 2006, antes citadas, que sustentan un criterio ecléctico, en el que se ha de ponderar no solo la variable de flujo de renta, sino también los intereses patrimoniales, lo que el recurrente denomina variable de "fondo" lo que lleva a la Sala de instancia a concluir que en el caso del recurrente, conjugando las rentas que obtiene en España, incluso bajo la interpretación más favorable al recurrente, esto es, haciendo la comparación contra el resto de países y no país a país, y el conjunto de intereses patrimoniales radicados en España, frente a los que radican en esos otros países (Reino Unido y Alemania) llega a la conclusión de que "[...] sumadas retribuciones (exclusivamente las satisfechas por el Valencia CF) y depósitos y saldos bancarios, acredita en España activos y rendimientos por importe de 1.778.771,22 euros, y en todo el extranjero (la suma de Reino Unido y Alemania, comparación injusta -para la AEAT- para determinar la residencia española, mas que tomamos gráficamente, en todo caso, como la más favorable posible al actor, a fin de disipar cualquier eventual duda al respecto) de 1.724.237,32 euros [...]", y añade más adelante que "[...] tenemos además que en nuestro país es el actor titular de un inmueble (en Alcanar, consta su referencia catastral), valorado en otros 360.000 euros, y de dos vehículos (no se nos dice lo contrario, de matrícula española por lo demás), valorados en otros 55.000 euros (redondeando a la baja), todo ello según declaración del mismo recurrente en sede de IP, que éste no cuestiona en cuanto tal. [...]". La sentencia destaca también que si bien no ha quedado acreditado la existencia de propiedades en el extranjero, admite la tesis más favorable al actor de la disponibilidad permanente de vivienda en el extranjero, en Reino Unido, lo que no impide que el desempate se resuelva a favor de la residencia en España por el criterio del "centro de intereses vitales".

Aunque el recurrente sostiene que hay que estar a las rentas porque "[n]os encontramos en el ámbito del IRPF (un impuesto sobre la renta)", no cabe ignorar que rige el mismo criterio para el IRPF que para el Impuesto sobre el Patrimonio, ya que el art. 5, Dos de la LIP se remite a las normas del IRPF. Contra el argumento del recurrente, que parece sostener la aplicación de criterios de residencia diferentes para un impuesto y otro, ocurre que en nuestro Derecho la norma que determina el ámbito de la potestad tributaria del Reino de España sobre las personas físicas, sean nacionales o no, se ha situado en la LIRPF, sin duda porque esta es la figura tributaria más relevante, pero no lo hace exclusivamente bajo el criterio de la renta obtenida, antes bien, la cláusula de residencia que examinamos se vincula más allá de la renta gravada por el IRPF, atendiendo a una noción evidentemente más amplia, "el núcleo principal o la base de sus intereses económicos, de forma directa o indirecta".

La mención que introduce la sentencia respecto a las relaciones personales, de las que destaca que no consta matrimonio del actor ni otras relaciones personales al recurrente que la presencia en España de "padre e hija" [erróneamente ésta última, pues se trata de hermana] no altera la corrección de la conclusión alcanzada, pues ya la valoración del conjunto de actividades e intereses económicos, en la forma expuesta, determina que la vinculación económica más estrecha del obligado tributario lo sea con nuestro país, en el que radica el núcleo principal y la base de sus actividades e intereses económicos, de forma directa o indirecta, por lo que se cumple el criterio de residencia del artículo 9.1.b) LIRPF. Que a esta conclusión se añada por la sentencia la consideración de los vínculos personales, e incluso la mayor permanencia en días del año que en cualquiera



de los otros países es un simple elemento de contextualización para valorar la funcionalidad de esa mayor vinculación económica y de actividad económica con España, que ha fijado sobre la base de la ponderación de los intereses de actividad, económicos, y patrimoniales. También en nuestra STS de 5 de diciembre de 2005 y STS de 4 de julio de 2006 se admite la relevancia de atender a un examen conjunto al que no es ajeno la consideración de los vínculos personales, sino que en el caso que entonces se examinaba (en realidad las dos sentencias son sobre el mismo contribuyente, pero una efectos de Patrimonio y otra de Renta) se concluye que "[...] a la vista de la dificultad de situar en España o en Suiza el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso fijarse en los aspectos económicos, menos sutiles pero más susceptibles de acreditación [...]", pero ello no significa que sea irrelevante cualquier consideración de los vínculos personales, sino que habrán de serlo para ponderar, entre los distintos núcleos de intereses, aquel que es el principal por aunar no solo los aspectos relativos a la actividad económica y patrimonial, sino también el centro de intereses personales.

c) La aplicación de las reglas de desempate.

Llegados a este punto, la aplicación de las reglas de desempate del CDI no ofrece dificultad alguna, sobre la base de los hechos probados declarados en la sentencia recurrida, que los aplica correctamente. Dispone el artículo 4.2. del CDI:

"Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales); [...]"

El recurrente dispone de vivienda permanente en España, así lo afirma como hecho probado la sentencia recurrida, tras examinar las alegaciones y prueba obrantes, y respecto a la alegación de disponer de vivienda en Reino Unido, nuevamente acepta "a efectos de dialéctica procesal" la argumentación del actor, aunque también sostiene que, a partir de diversos elementos probatorios y las alegaciones del recurrente ante el TEAR, "vivienda en España sí la hubo en el ejercicio litigioso", haciendo referencia no ya a la de titularidad del actor que antes se ha reseñado, sino a la admisión del hecho de que dispuso de vivienda en arrendamiento en Valencia, según concluye de las propias alegaciones del reclamante en vía económico administrativa, aceptando la disponibilidad permanente de una vivienda de alquiler en Valencia. Partiendo de esta situación, aun con disponibilidad de vivienda permanente tanto en España como en Reino Unido, en esa tesis más favorable al actor que acepta la sentencia, aunque significativamente no disponía de vivienda permanente en Alemania que es donde reclama tener el núcleo de sus intereses económicos por ser donde ha percibido mayor renta, es llano que resulta de aplicación el criterio de desempate previsto en el apartado a) último inciso del artículo 4.2 del CDI, relativo al criterio del Estado donde radica el centro de intereses vitales, que opera subsidiariamente para el caso de que el recurrente tenga una vivienda permanente en ambos Estados. Y en este punto, las consideraciones de la sentencia recurrida sobre el mayor peso del conjunto de intereses económicos y de actividades radicados en España, además de ser España el único Estado en que se acreditan vínculos personales, aquí incluso admitidos expresamente por el alcance más amplio del concepto de "centro de intereses vitales" que utiliza el CDI que, sin embargo no es conceptualmente opuesto al "núcleo de actividades o intereses económicos". Por tanto, es incuestionable que el Sr. Olegario tuvo en ese ejercicio su residencia fiscal en España, por lo que cabe concluir que no ha existido vulneración del artículo 4.1 del CDI, pues la existencia del certificado fiscal no impide que, conforme a la legislación española, el recurrente sea, al tiempo, residente fiscal en el Reino de España, y en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y que, aplicados los criterios de desempate establecidos en el artículo 4.2 del CDI, resulta prevalente, a los efectos de la resolución de la situación del contribuyente en cuestión, su residencia fiscal en España por radicar en nuestro país el centro de sus intereses vitales, como apreció acertadamente la sentencia recurrida confirmando el criterio sostenido por la Administración.

En consecuencia el recurso de casación ha de ser desestimado.

OCTAVO.- *Los criterios interpretativos.*

De todo lo expuesta anteriormente resulta preciso, en primer lugar, reiterar la doctrina jurisprudencial establecida en la STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022) sin que las circunstancias del caso que examinamos permitan que nos adentremos en el problema que plantea la cuestión de interés casacional identificada al apartado 2.1 del auto de admisión, ya que en el caso litigioso la Administración tributaria del Reino de España no ha cuestionado el alcance ni la validez del certificado de residencia fiscal en el Reino Unido expedido por las autoridades competentes de dicho Estado a favor del Sr. Olegario, lo cual no excluye, concurriendo también en el mismo las circunstancias que determinan la condición de residente fiscal en



España, por radicar aquí el núcleo de sus actividades e intereses económicos, conforme al artículo 9.1.b) LIRPF, que se produzca un caso de conflicto de residencia, por doble residencia fiscal, que debe resolverse conforme a las reglas de desempate del Convenio de Doble Imposición.

Respecto a la cuestión 2.2, la expresión "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, debe interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio es preciso atender al conjunto de actividades e intereses económicos del interesado, por lo que deberá ponderarse, además del lugar de obtención de sus rentas, la localización de su patrimonio inmobiliario y mobiliario, así como aquel lugar desde donde se realiza la administración y gestión del mismo, así como cualquier otro vínculo que resulten relevante para localizar el núcleo de sus actividades e intereses económicos.

Por último, respecto al apartado 2.3 de la cuestión de interés casacional, hemos de reiterar la doctrina establecida en la STS de 12 de junio de 2023, y declarar que ante una situación de conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares. Específicamente, la regla de "desempate" prevista en el artículo 4.2 del Convenio de Doble Imposición suscrito por el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña, consistente en la determinación del "centro de intereses vitales" que es más amplio, aunque no opuesto, al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 8 de julio de 2024 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

CUARTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia impugnada.

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico octavo de la sentencia núm. 1214/2024 , de 8 de julio de 2024, pronunciada en el recurso de casación núm. 1909/2023 .

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Valle Gili Ruiz, en representación de don **Olegario** , contra la sentencia núm. 53/2023, de 12 de enero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 1427/2021.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.