

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ092311

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 20 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 475/2020

**SUMARIO:**

**IRPF. Contribuyente. Residencia habitual.** La parte actora impugna un acuerdo de rectificación del domicilio fiscal realizada por la Administración Tributaria respecto al ejercicio fiscal de 2015. La controversia se centra en que si en el ejercicio fiscal señalado, el recurrente estaba domiciliado en Madrid o Barcelona. El contribuyente impugna la rectificación cuestionando la suficiencia de los indicios presentados por la Administración debido a que la mayoría de las pruebas recabadas por la Inspección se refieren a los ejercicios 2008 a 2011, mientras que la rectificación tiene efectos en 2015. Argumenta que las visitas de los Agentes Tributarios a su vivienda y complejo empresarial no ofrecieron conclusiones claras sobre su residencia habitual, manifiesta que la mayoría de sus empresas tienen domicilio fiscal en Madrid, no siendo relevantes el consumo de agua o el empadronamiento en Madrid. La Administración fundamentó la rectificación del domicilio fiscal en diversos indicios que, según su criterio, apuntaban a que la residencia fiscal real no coincidía con la declarada por el contribuyente, para lo que menciona requerimiento realizado a IBERIA para obtener información sobre los vuelos realizados por el recurrente, teniendo como puntos de partida o destino tanto Barcelona como Madrid. Se analizaron 334 días, y se observó que el contribuyente pasaba más de la mitad del tiempo (182 días) en Barcelona. Los Agentes Tributarios realizaron visitas al domicilio declarado por el actor en Madrid, y durante estas visitas, se encontraron con dificultades para obtener información detallada, y el personal de seguridad y empleados del lugar proporcionaron información contradictoria sobre la presencia del recurrente en la vivienda. Se consideró como indicio relevante la existencia de tres cuentas bancarias abiertas en sucursales ubicadas en Barcelona, en contraste con una cuenta abierta en Madrid. Además, se hizo hincapié en que, de las 50 sociedades relacionadas con el recurrente, 49 tenían su domicilio fiscal en Madrid, destacando el traslado de algunas empresas desde Barcelona a Madrid. Se analizó el consumo de agua en las viviendas del recurrente en Madrid y Barcelona durante los años 2008 a 2011, observándose un mayor consumo durante los meses estivales en la vivienda de Madrid, sugiriendo que podría deberse a una presencia vacacional y no habitual. Se mencionó que la esposa e hijos menores del actor tenían su domicilio habitual en Barcelona, planteándose como una presunción reforzada de la residencia en Barcelona, especialmente destacando la escolarización de los hijos en Barcelona. A juicio de la Sala, la mayoría de las pruebas presentadas por la Administración se refieren a los ejercicios fiscales entre 2008 y 2011, mientras que la rectificación del domicilio fiscal tiene efectos en 2015. Las visitas realizadas por los Agentes Tributarios a la vivienda declarada en Madrid y al complejo empresarial no ofrecieron resultados concluyentes sobre el lugar de residencia habitual del contribuyente. La Inspección reconoció la discrepancia en las declaraciones de los testigos respecto a la presencia del obligado en el complejo empresarial. La mayoría de las empresas del actor tienen su domicilio fiscal en Madrid, lo que contrarresta el argumento de la Administración basado en el traslado de algunas empresas desde Barcelona a Madrid. La comparativa de consumos entre la vivienda de Madrid y la de Barcelona se refiere a los ejercicios 2010 y 2011, sin pruebas del consumo en 2015. No cabe presumir que la esposa tuviera su domicilio habitual en Barcelona, pues ella también declaró su domicilio en Madrid y que el contribuyente, dada su actividad laboral y económica, se desplazaba frecuentemente entre Madrid y Barcelona. El empadronamiento en Madrid no es una prueba concluyente por sí sola, pero lo considera un indicio reforzado de la residencia en Madrid. Los datos del padrón constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual, por lo que se anula el acuerdo de rectificación impugnado.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 9.

**PONENTE:***Doña Ana Isabel Martín Valero.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000475 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03178/2020

Demandante: Olegario

Procurador: MANUEL SANCHEZ-PUELLES GONZALEZ-CARVAJAL

Letrado: JAVIER POVO MARTÍN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

### SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU  
D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA  
D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a veinte de diciembre de dos mil veintitrés.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente Recurso tramitado con el número 475/2020, seguido a instancia de D. Olegario representado por el Procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal y asistido del Letrado D. Javier Povo Martín, contra la del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 16 de enero de 2020, que desestima el recurso de alzada formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de mayo de 2019 que estima parcialmente la reclamación económico administrativa deducida contra la resolución de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de Madrid de la AEAT, recaída en procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal; siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 18 de marzo de 2020, contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por decreto de fecha 4 de mayo de 2020, y con reclamación del expediente administrativo.

#### Segundo.

- En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha 24 de septiembre de 2021, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos,

terminó suplicando: «(...) que tenga por presentado este escrito con los documentos que se acompañan y, previa su admisión, por formalizada demanda, acordando la continuación de los trámites y dictando en su día sentencia por la que declare la invalidez jurídica de la Resolución del TEAC "parcialmente" recurrida en los términos expuestos a lo largo del escrito de demanda, y la del TEAR de Madrid en la medida en que la confirma, únicamente en lo que respecta a la fijación de la residencia del Sr. Olegario en Cataluña en el 2015. Y concluya esa Sala sobre la imposibilidad de que un órgano administrativo revisor pueda transmutar el debate inicial de la vía instructora administrativa y modificar, sin prueba alguna, la residencia fiscal de un contribuyente a una fecha injustificada/inmotivada cuando la residencia fiscal es una cuestión fáctica/probatoria, con la indefensión que ello genera en el contribuyente y aun cuando ello determine que no se respetan los criterios que fija el legislador para determinación de residencia en la Ley 22/2009. En suma, que se concluya que el Sr. Olegario tampoco fue residente en Cataluña en el 2015 porque no hay prueba alguna que permita alcanzar tal conclusión. La estimación en vía administrativa hubo de ser total » .

## **Tercero.**

- La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 28 de octubre de 2021, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

## **Cuarto.**

- Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicada la propuesta y admitida, se siguió trámite de conclusiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que fue fijado para el día 13 de diciembre de 2020, fecha en que tuvo lugar.

## **Quinto.**

- La cuantía del recurso se ha fijado en indeterminada

Ha sido ponente la Magistrada Ilma. Sra. D<sup>a</sup> Ana I. Martín Valero, quien expresa el parecer de la Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

D. Olegario interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 16 de enero de 2020, que desestima el recurso de alzada formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de mayo de 2019 que estima parcialmente la reclamación económico administrativa deducida contra la resolución de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de Madrid de la AEAT, recaída en procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal.

Los antecedentes fácticos a tener en cuenta, que resultan relevantes para resolver este litigio, son los siguientes, que resultan del expediente administrativo y de lo actuado en autos:

. - Por acuerdo de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, de fecha 11 de marzo de 2015 se inició un procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal relativo a D. Olegario.

El informe emitido por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, que se incorpora al expediente, concluía que el domicilio fiscal del contribuyente se encuentra en Cataluña, Camí DIRECCION000 núm. NUM000 y NUM001 en DIRECCION001 (Barcelona), desde el día 14/07/2010.

El informe emitido por la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de Madrid, también incorporado al expediente, concluía que, de acuerdo con las comprobaciones efectuadas, procedía rectificar de oficio el domicilio fiscal del obligado tributario de acuerdo con la propuesta de la Inspección Regional de Cataluña y las pruebas recabadas, ubicándolo en la dirección concreta señalada en dicho informe: Camí DIRECCION000 núm. NUM000 y NUM001 en DIRECCION001 (Barcelona) con efectos desde el día 14/07/2010.

. - En fecha 15 de septiembre de 2015 la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de Madrid acordó: " Desestimar las alegaciones presentadas por D. Olegario (NIF: NUM002), rectificando su domicilio fiscal para situarlo en el ámbito de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en concreto, en el Camí DIRECCION000 nº NUM000 y NUM001, en DIRECCION001 (Barcelona) desde el día 14 de julio de 2010"

- Contra el anterior acuerdo se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, solicitando en el escrito de interposición la puesta de manifiesto del expediente administrativo para realizar alegaciones. Tras la puesta de manifiesto se presentó escrito en fecha 18 de marzo de 2016 considerando que el expediente administrativo estaba incompleto, por lo que se solicitaba que se completara, lo que fue desestimado por la Secretaría del TEAR al considerar que existían en el expediente datos suficientes para la resolución de la reclamación. En fecha 2 de junio de 2016 interpuso ante el TEAR una cuestión incidental en base al artículo 236.6 de la LGT, que fue inadmitida en fecha 12 de abril de 2018, al entender que una vez desestimada por la Secretaría del TEAR la petición de completar el expediente, no puede reiterarse la misma a través de una cuestión incidental por no reunir los requisitos que exige para su planteamiento el artículo 236.6 de la LGT.

- Con fecha 30 de mayo de 2017 se presentó escrito de "alegaciones cautelares" ante el TEAR de Madrid exponiendo de forma detallada las razones de disconformidad con el acto impugnado y el posterior 28 de septiembre de 2018 se presentó un escrito "adicional de alegaciones y prueba" en el que se expresa, entre otros aspectos, que habiéndose notificado a su cónyuge (Doña María Inés) una resolución del mismo TEAR de Madrid de 28 de junio de 2018 en la reclamación NUM003 que estima parcialmente, debe seguirse por el citado TEAR el mismo criterio e, incluso si se desestimaran todos los restantes motivos de oposición, no cabe extender retroactivamente los efectos del cambio de domicilio desplegando sus efectos en el "... peor de los casos desde la fecha de inicio del procedimiento (11 de marzo de 2015) y no desde el 14 de julio de 2010, como pretende el acuerdo".

- El TEAR estima en parte la reclamación confirmando la procedencia de la rectificación de oficio del domicilio fiscal del sujeto pasivo, tal como recoge el acuerdo impugnado, si bien los efectos jurídicos de la misma cabe situarlos desde el 16 de marzo de 2015, y no desde el 14 de julio de 2010, como sostenía la AEAT. Razona el TEAR que: "(...) habida cuenta de la falta absoluta de motivación de la fecha determinada por la Administración en la que deben surtir efectos el cambio de domicilio fiscal, no cabe aceptar que dichos efectos jurídicos de la rectificación del domicilio fiscal se fijen por la Delegación de la AEAT en 14/07/2010, sino en la fecha en la que se notificó al contribuyente la existencia del procedimiento de cambio de domicilio fiscal; es decir, en el presente caso, el 16/03/2015".

- Frente a esta resolución interpuso el interesado recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) que fue desestimado por la resolución que es objeto del presente recurso contencioso administrativo.

## Segundo.

El TEAC, tras rechazar que el TEAR se haya excedido de su función revisora al modificar la fecha de efectos de la rectificación del domicilio fiscal considerada por la AEAT y que se hayan vulnerado los artículos 102 y 103 LGT o los artículos 105 y ss LGT referidos a la prueba por parte de la Administración, entiende que no se han rebatido por el contribuyente las pruebas y conclusiones de la inspección para rectificar el domicilio declarado, pues en el procedimiento han quedado acreditados la existencia de hechos contrastados en el expediente relativos a la residencia del interesado en Barcelona, y la Inspección ha obtenido pruebas suficientes para considerar desvirtuada la presunción de residencia en Madrid del interesado de una forma habitual, permanente y efectiva.

Comparte, así, la conclusión a que llegó el TEAR conforme a la argumentación reflejada en su resolución, que se sustentaba en que, a pesar de la mayor facilidad probatoria del contribuyente para acreditar donde se encuentra su residencia habitual, se ha limitado a afirmar ante la Inspección y el TEAR que su domicilio se encuentra en DIRECCION002 (Madrid) y sólo ha aportado consumos de agua (que podrán probar que la vivienda estuvo habitada, pero no necesariamente que el interesado tuviera su residencia habitual), el empadronamiento (que es una declaración ante el Ayuntamiento que supone un indicio de prueba, que no puede prevalecer cuando la residencia efectiva es cuestionada con otras pruebas obtenidas por la Inspección) y manifestaciones con diversas personas que tienen con el interesado relación laboral, comercial o mercantil (pero que se refieren a momentos aislados y ni siquiera en su conjunto acreditan la residencia, sino sólo de forma intermitente se utilizó la vivienda, lo que no ha sido discutido por la Administración).

En cuanto a la limitación de efectos al cambio de domicilio desde el 16 de marzo de 2015, que efectúa el TEAR - fecha en que se notificó al contribuyente la existencia del procedimiento de cambio de domicilio fiscal-, señala que este criterio no se ajusta a la doctrina de ese TEAC que establece que los efectos del cambio de domicilio del contribuyente se producen en la fecha en que se notifica el acuerdo de rectificación del domicilio fiscal para obligaciones materiales que no hayan prescrito cuando se notifica al contribuyente dicho acuerdo que rectifica el domicilio fiscal, en este caso el 15 de septiembre de 2015. No obstante, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 237.1 LGT que impide una reformatio in peius, opta por respetar el criterio del TEAR al considerar que se resulta más beneficioso para el contribuyente, pues las obligaciones tributarias no prescritas en fecha 15 de septiembre de 2015 son superiores a las obligaciones materiales no devengadas en fecha 16 de marzo de 2015.

## Tercero.

La demanda comienza acotando la pretensión deducida en el presente recurso a la anulación de las resoluciones del TEAC y del TEAR exclusivamente en la parte que declaran que para el año 2015 debe considerarse que tenía su residencia fiscal en Cataluña. No se cuestiona en cambio, la posición de dichas resoluciones en la parte en la que se le da la razón (improcedencia de reconocer para el año 2010 la residencia fiscal en Cataluña), pues en esa concreta parte se trata de resoluciones favorables.

Por ello- precisa- en la demanda se va a argumentar exclusivamente desde la perspectiva de si es o no correcto jurídicamente reconocer que en el año 2015 tenía su residencia fiscal en Cataluña, sobre lo que considera que no obra prueba alguna en el expediente.

Una vez centrado así el objeto del debate, afirma, en primer lugar, que la resolución del TEAC, que confirma la estimación parcial del TEAR, es inválida puesto que ha transmutado el objeto del debate, escudándose en su amplia potestad revisora que le otorga el artículo 247 LGT y 249 LGT introduciendo el debate sobre la residencia del Sr. Olegario en el 2015 cuando esto no fue ni pudo ser objeto de debate. Entiende que, tanto el TEAR como el TEAC se debieron limitar a analizar su el acto de cambio de domicilio, que rectifica la residencia fiscal en el año 2010 era ajustado a derecho o no atendiendo al alcance, las pruebas y la motivación. Y, al entender que la Inspección no motivó la residencia fiscal del Sr. Olegario en Cataluña en 2010, debió estimar totalmente la reclamación.

Pues bien, estas alegaciones no pueden ser acogidas, por cuanto, como ya señaló el TEAC ante este mismo argumento, fue el propio recurrente el que introdujo la cuestión de la fecha de efectos del cambio de domicilio mediante un escrito adicional de alegaciones presentado ante el TEAR, solicitando que, en todo caso, los efectos jurídicos de la rectificación del domicilio se produjeran a partir del 16 de marzo de 2015 en que se inicia el procedimiento de rectificación de domicilio, como había establecido el TEAR en otra resolución anterior referida a su cónyuge. En consecuencia, no puede afirmarse que los tribunales económico administrativos se hayan excedido de sus funciones revisoras, toda vez que resolvieron, estimándola, una pretensión introducida por el propio interesado con carácter subsidiario.

#### Cuarto.

Una vez precisado lo anterior, la cuestión que procede resolver es si las pruebas en que se basó la Administración para rectificar de oficio el domicilio fiscal declarado por el contribuyente son suficientes para afirmar que, con fecha de efectos 16 de marzo de 2015, tenía el domicilio fiscal en Cataluña y no en Madrid, teniendo en cuenta que el domicilio fiscal ha de ser fijado para cada ejercicio. El debate se circunscribe, pues, a una cuestión de prueba.

El artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) determina:

"1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria .

2. El domicilio fiscal será:

a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas."

(...)

3. Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta ley.

4. Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente".

Por su parte el artículo 72 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, establece:

"1. A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual."

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el ordinal 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los ordinales 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...)

3. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este impuesto.

(...)"

## Quinto.

- La Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, en su artículo 105.1 (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma), establece que " en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración.

Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse " Teoría de la proximidad al objeto de la prueba"; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado ( SSTS de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 o 22 de enero de 2000, entre otras), de modo que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria"; además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la norma legal, disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el propio precepto, apartado 6, al establecer que " para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

Ello sentado, parece claro que la Inspección debe comenzar por acreditar el hecho en el que sustenta la rectificación de oficio del domicilio fiscal, esto es la residencia de la Sr. Olegario en el municipio de Barcelona.

Descendiendo en el orden de las presunciones, es cierto que si bien el domicilio a efectos tributarios o la vecindad administrativa, no determinan como tales la residencia habitual (que es lo que hace la presunción "iuris et de iure") también lo es que la declaración del sujeto pasivo como lugar de su residencia habitual de un determinado domicilio supone una presunción "iuris tantum" de esa habitualidad de la residencia con arreglo al artículo 45 de la Ley General Tributaria. Y lo mismo cabe decir de las normas de Régimen Local reguladoras de la vecindad administrativa. Pero el hecho de que contribuyente tuviera declarado como domicilio en este caso a efectos tributarios y, asimismo estuviera empadronado en Madrid, únicamente conlleva una presunción de residencia habitual en dicha Comunidad Autónoma pero, al igual que toda presunción "iuris tantum" admite prueba en contrario.

Por ello la Sala deberá ponderar todos los medios de prueba utilizados por las partes para que, a tenor de su resultado llegar a determinar si se ha probado que el recurrente tenía su residencia habitual -entendida como realidad de hecho de una estancia previsiblemente prolongada, materializando la voluntad de permanencia en un determinado lugar- en Barcelona.

## Sexto.

- Pues bien, según consta en el expediente administrativo, el Sr. Olegario y su cónyuge declaraban hasta el año 2008 tener su domicilio fiscal en la CALLE000 nº NUM004 de Barcelona.

A partir del año 2009 declaran ser residentes en Madrid con domicilio fiscal en el PASEO000 nº NUM005, en DIRECCION002 (Madrid). En los años 2009, 2012 y 2013 el Sr. Olegario presenta declaración individual y no presenta declaración su cónyuge. En los años 2010 y 2011 presentan declaración conjunta. En todas estas declaraciones el Sr. Olegario declara como domicilio habitual el de PASEO000, NUM005 DIRECCION002 (Madrid) ( NUM006),

El domicilio para notificaciones lo declara el Sr. Olegario en la CARRETERA000, km. NUM007, en la provincia de Madrid.

Según se recoge en la resolución del TEAC, la Administración se basó en los siguientes indicios para efectuar la rectificación del domicilio fiscal declarado:

.- Del requerimiento efectuado a IBERIA LAE, S.A. para que facilite la relación de vuelos que les consta que ha realizado el obligado teniendo como punto de partida o destino tanto Barcelona como Madrid y tomando como referencia un ejercicio completo, excepto el mes de agosto en el que figuran estancias prolongadas en Ibiza, se ha podido comprobar que sobre un total de 334 días analizados, el obligado permanece más de la mitad, en concreto 182, en Barcelona.

.- Las visitas de los Agentes Tributarios:

" El día 23 de diciembre de 2014 el Agente Tributario con NUMA NUM008 se desplazó a la URBANIZACION000" en DIRECCION002 (Madrid) donde se localiza el domicilio declarado por el obligado tributario en el PASEO000 nº NUM005. Se trata de un chalet o vivienda individual cerrado al público mediante verja y portón que impide el paso a los viandantes.

El Agente se comunica mediante el portero automático con una persona que se encuentra en el interior, quien dice llamarse Valeriano y se identifica como trabajador de la casa. Le informa de que el Sr. Olegario se encuentra de vacaciones y no regresará hasta el siguiente mes de enero. Se niega a facilitar más información, indicando solamente que aquella es la vivienda habitual del Sr. Olegario.

Tanto en la puerta de acceso como en el portero automático no hay ningún nombre de persona o empresa que pueda identificar al ocupante de la misma. Contactada la oficina de la Administración de Fincas, informan al Agente de que el dueño de la propiedad del PASEO000 nº NUM005 es la sociedad UPPER SIDE REAL GEST INMOBILIARIA SA, (NIF:B65007320), que tiene su domicilio en Paseo de Gracia nº 63, 2º - 5, de Barcelona, pero que desconocen quién habita la vivienda de forma habitual.

DOS.- El mismo Agente realizó una nueva visita al domicilio el día 20 de febrero de 2015, siendo atendido nuevamente mediante comunicación por interfono por la persona que se identifica como Valeriano, empleado de la casa. Indica al Agente que es casi imposible contactar allí con el Sr. Olegario porque vuelve de trabajar todos los días muy tarde, sobre las 11 de la noche, y se niega a facilitar el nombre o la dirección del centro de trabajo del Sr. Olegario, así como cualquier tipo de número de teléfono en el que poder contactarle.

Puesto al habla nuevamente con la Administración de fincas, le informa de que tienen orden recibida de que toda la correspondencia que se reciba se debe remitir a Barcelona, a la dirección de PASEO001 nº NUM009.

TRES.- El día 2 de marzo de 2015 el Agente antes mencionado, junto con el titular del NUMA NUM010 se personan en el polígono industrial situado en la CARRETERA000, km. NUM011, donde se ubica el complejo de empresas dominado por el Sr. Olegario.

En el control de seguridad contactan con Dª Mariana (NIF: NUM012), trabajadora de la empresa SEGURIBERICA, quien lleva trabajando en ese puesto más de cinco años. La Sra. Mariana informa a los Agentes de que conoce al obligado tributario y que le puede ver por las oficinas esporádicamente -un par de veces al mes, indica- dependiendo de los meses y las circunstancias. También dice que cree que tiene una casa en Barcelona tras diferentes gestiones en el complejo industrial, los Agentes se entrevistan con Dª Rafaela, del Departamento de Recursos Humanos y con D. Juan, responsable del Departamento Jurídico de la empresa DIRECCION003, perteneciente al grupo dominado por el Sr. Olegario. Ambos empleados les informan de que el Sr. Olegario tiene allí su despacho y que "viene de Barcelona donde tiene una vivienda".

Los Agentes no pueden contactar con la secretaria del obligado tributario por no encontrarse aquel día en su puesto de trabajo.

Ante la discrepancia mostrada en cuanto a la presencia habitual o esporádica del Sr. Olegario en las instalaciones derivada de las manifestaciones del personal asalariado del obligado y la empleada de SEGURIBERICA, los Agentes insisten ante ésta en el momento de abandonar el complejo, a lo que se niega a responder, indicando que "no quiere meterse en líos".

- La existencia de tres cuentas bancarias abiertas en sucursales situadas en Barcelona frente a una abierta en Madrid.

- El valor indiciario de los consumos de agua realizados en las viviendas del Sr. Olegario, en los que se ha realizado una comparativa de los producidos en el domicilio del PASEO000 nº NUM005 de DIRECCION002, durante los ejercicios de 2008 a 2011, del que se infiere una mayor utilización de agua durante los meses estivales, tal vez motivado por una presencia vacacional, y no habitual, en el domicilio de la provincia de Madrid.

- De las empresas de las que es titular el reclamante se pone de manifiesto, en el informe emitido por la Inspección Regional de Cataluña que de las 50 sociedades relacionadas, 49 tienen declarado actualmente su domicilio fiscal en el Municipio de DIRECCION004 (Madrid); y una sola en Barcelona.

Sin embargo, 20 de ellas tuvieron su domicilio fiscal inicial en Barcelona, ya sea en la Avenida Diagonal nº 644, 2º - 1, en la Gran Vía de las Corts Catalanes nº 129, o en ambas direcciones sucesivamente, habiendo sido trasladadas, efectiva o figuradamente, al Municipio de DIRECCION004 durante el período comprendido entre los años 2007 y 2011 principalmente.

De las mismas 49 empresas, tres estuvieron domiciliadas inicialmente en la calle Real nº 44 de Yuncos (Toledo), una en Pol. Valdredp. II Sector Norte de Cudillero (Asturias) y una más en la carretera de Sevilla a Málaga en el Municipio de La Roda de Andalucía (Sevilla).

De todas ellas, 20 declaran el domicilio social en la Avenida Diagonal nº 644; 25 empresas en la carretera de Alcalá a Camarma; una en la calle de Santa Eugenia nº 83 de Girona; otra en la calle Barcelona nº 143 de Sant Vicenc dels Horts (Barcelona); otra más en Pol. Valdredo. II Sector Norte de Cudillero (Asturias); y una última en la que no consta domicilio social.

- Su esposa e hijos menores tienen su domicilio habitual en Barcelona, lo que por vía de presunciones lleva a la conclusión de que el sujeto pasivo ha de vivir en Barcelona; presunción que se refuerza si se tiene en cuenta el hecho del enorme patrimonio del Sr. Olegario y el hecho de que dispongan de un domicilio en Madrid, lo que hace especialmente irreal que hayan decidido vivir separado de sus hijos y su esposa cinco días a la semana.

## Séptimo.

- A juicio de la Sala los indicios apreciados por la Inspección no son suficientes para desvirtuar el domicilio fiscal en Madrid declarado por el Sr. Olegario, por las siguientes razones:

- En primer lugar, la mayor parte de las pruebas recabadas se refieren a los ejercicios 2008 a 2011, siendo así que el propio TEAR declaró que no estaba suficientemente motivado el hecho de que los efectos de la rectificación del domicilio hubiera de retrotraerlos al año 2010 y fija la fecha de efectos en 2015.

- En este ejercicio, cuando se inicia el procedimiento de rectificación, resulta que las visitas de los Agentes Tributarios a la vivienda y al complejo de empresas situadas en Madrid no dieron un resultado concluyente sobre el lugar de residencia habitual del recurrente, como reconoció la propia Inspección al concluir, en relación con las declaraciones de los testigos, que existía discrepancia en cuanto a la presencia habitual o esporádica del Sr. Olegario en las instalaciones del complejo de empresas situado en la CARRETERA000.

- De las 50 empresas propiedad del recurrente, 49 tenía su domicilio fiscal en Madrid y 1 en Barcelona. Y de las 49 domiciliadas fiscalmente en Madrid, 25 tenían su domicilio social también en Madrid, 22 en Cataluña, 1 en Asturias y otra se desconoce. Por ello, este no puede ser un indicio de su residencia en Barcelona, por cuanto son mayoría las empresas tenían su domicilio fiscal y social en Madrid, siendo irrelevante a estos efectos el lugar donde estuvieran domiciliadas inicialmente o en periodos anteriores.

- En cuanto a los consumos, los comprobados por la Inspección y la comparación entre los correspondientes a las viviendas de Madrid y Barcelona, vienen referidos a los ejercicios 2010 y 2011, sin que haya prueba alguno de los consumos en 2015, de modo que no pueden constituir indicio alguno del lugar de residencia habitual del recurrente en este ejercicio. Por otro lado, el hecho de que en periodo estival el consumo de agua aumentara en relación con el resto del año en la vivienda de Madrid no es indicio suficiente de que sólo pasara en dicha vivienda el periodo vacacional, pues el aumento del consumo de agua en los meses de verano en una vivienda individual suele ser algo habitual como consecuencia del aumento de las necesidades de riego. Por otro lado, es contradictorio con la afirmación de que en el mes de agosto figuran estancias prolongadas en Ibiza.

- Por lo que se refiere al hecho de que su cónyuge e hijos menores residieran en Barcelona si bien podría ser, en términos generales, una presunción reforzada, no es concluyente en este supuesto en que su cónyuge también declaró su domicilio en Madrid. Además, no es cuestionado que el recurrente tenía vivienda, así como intereses económicos tanto en Madrid como en Barcelona, razón por la que con motivo de su trabajo se desplazaba frecuentemente entre Madrid y Barcelona (además de a otros lugares) siendo así que la mayoría de las empresas

de su propiedad estaban radicadas en Madrid. Al respecto cabe señalar, en relación con las afirmaciones que se realizan en el Informe de la Inspección sobre el hecho de que el Sr. Olegario pudiera vivir separado de su esposa e hijos gran parte del tiempo, que no corresponde a la Inspección juzgar la forma de vida de los contribuyentes y sus decisiones personales de convivencia en función de su situación personal, laboral y económica o los sacrificios que estén dispuestos a hacer al respecto. En este sentido, el hecho de que el Sr. Olegario tenga un enorme patrimonio no constituye ninguna presunción en favor de su convivencia con su esposa e hijos de manera más o menos intensa durante la semana. Y menos aún el hecho de que tenga una vivienda en Madrid, que precisamente podría operar en contra de la presunción de residencia en Barcelona.

Además, en cuanto a la escolarización de los hijos, la prueba de que estos residían en Barcelona también viene referida a ejercicios anteriores al 2015. Así de la petición de información a la " DIRECCION005" resulta que la hija Aurora estuvo escolarizada en dicho centro en los cursos 2002 a 2011. Gregorio desde el curso 2005 al 2014 e Ángela desde el 2012 al 2014.

. - El empadronamiento en DIRECCION002 (Madrid) si bien no es una prueba concluyente por sí sola y no puede prevalecer sobre la residencia efectiva en el caso de que está quede acreditada por otros medios de prueba, como se ha dicho, si un indicio reforzado de su domicilio en Madrid, pues, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, los datos del padrón constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual del mismo.

.- En cuanto a los días de permanencia en Barcelona y en Madrid, que dan como resultado un periodo de tiempo superior en Barcelona, tampoco es una prueba concluyente puesto que se basa exclusivamente en los datos de los vuelos realizados por el recurrente en un ejercicio completo, descartando otros medios de desplazamiento, por lo que la diferencia, que da como resultado que sobre un total de 334 días analizados, el obligado permanece 182 en Barcelona, no es determinante.

En virtud de todo lo expuesto, el recurso ha de ser estimado, anulando la resolución impugnada, así como la resolución el TEAR y el acuerdo de rectificación del domicilio fiscal.

#### **Octavo.**

- De acuerdo con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA, se imponen las costas a la Administración demandada

Vistos los preceptos legales citados,

### **FALLAMOS**

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº 475/2020, interpuesto por la representación procesal de D. Olegario contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 16 de enero de 2020, que se anula, así como la resolución del TEAR de Madrid y el acuerdo de rectificación de oficio del domicilio fiscal de los que trae causa.

Con imposición de costas a la parte demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** - En el mismo día de su fecha, fue leída y publicada la anterior Sentencia por la Ilma. Sra. Magistrado Ponente, hallándose constituida en Audiencia Pública, de lo que yo, la Secretario, doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.