

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 22 de enero de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 1755/2021.****SUMARIO:**

El obligado tributario. Domicilio fiscal. Prueba indiciaria. Las pruebas en que se basó la Administración para rectificar de oficio el domicilio fiscal declarado por la recurrente, no son suficientes para afirmar que en los ejercicios 2013 a 2016 tenía el domicilio fiscal en Cataluña y no en Madrid. Ante la afección cardíaca diagnosticada, este relajó su ritmo vital y trasladó su domicilio a una ciudad con una altitud superior, de esta forma renunció a todos los cargos que ostentaba hasta entonces en las empresas del grupo familiar a favor de sus hijos y ambos cónyuges tomaron la decisión conjunta de trasladar su domicilio a Madrid. Allí adquirieron en proindiviso un inmueble, al que trasladaron su residencia habitual, antes en Barcelona, procediendo a tramitar el alta en el padrón municipal en el Ayuntamiento de Madrid en fecha 15 de marzo de 2013. El cónyuge de la recurrente mantiene desde 1995 la posición de cónsul honorario de Costa Rica en Barcelona, por lo que los lazos con la capital eran frecuentes a través de la embajada y cuando decidieron trasladarse en 2013, así lo comunicó al Sr. Embajador de Costa Rica en Madrid que contestó aceptando el mismo. Desde 2013 y hasta finales de 2016-principios de 2017 ambos cónyuges convivieron en Madrid, desplazándose a Barcelona, en algunas ocasiones juntos, en otras por separado. Para el trayecto solían utilizar el servicio de tren, aunque en ocasiones, también realizaban el trayecto en coche de algún familiar o amigo. Y es por este motivo por el que en las tarjetas del matrimonio pueden observarse en sus pagos de billetes de Renfe o consumos en gasolineras. En 2016, el esposo de la recurrente sufrió un grave ictus cerebral, originándole un notable deterioro físico. Por este motivo, el matrimonio decidió trasladar de nuevo su residencia a Barcelona a principios de 2017. Dada su nueva situación de salud, mucho más grave que la que había motivado su traslado a Madrid, prefirieron tener cerca a su familia y a los médicos que siempre habían tratado a su esposo y en los que habían depositado siempre su confianza y que debía visitar con mayor asiduidad, lo que hacía insostenible a largo plazo mantener su domicilio en Madrid. Los elementos por los que la Administración considera que la recurrente no tenía su residencia habitual en Madrid sino en Barcelona en los ejercicios 2013 a 2016, no tienen entidad suficiente, a juicio de la Sala, para desvirtuar la presunción derivada de la comunicación del domicilio fiscal y del empadronamiento efectuados por la recurrente y entendemos que los indicios manejados por la Administración para desvirtuar la declaración de la demandante en relación con su domicilio fiscal no tienen por sí mismos la fuerza de convicción necesaria para poder afirmar que en los ejercicios 2013 a 2016 residiera la mayor parte del año en Barcelona y no en Madrid.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN CUARTA****Núm. de Recurso: 0001755/2021****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 0017567/2021****Demandante: Ofelia****Procurador: EDUARDO MOYA GOMEZ****Letrado: ESTHER PÉREZ SALGADO****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado**

Síguenos en...



Ponente Ilma. Sra.: D^a. ANA MARTÍN VALERO

S E N T E N C I A N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

D^a. ANA MARTÍN VALERO

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintidós de enero de dos mil veinticinco.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente Recurso tramitado con el **número 1755/2021**, seguido a instancia de D^a **Ofelia** representada por el Procurador D. Eduardo Moya Gómez y asistida de la Letrada D^a Esther Pérez Salgado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021, que desestima la reclamación económico administrativa deducida contra el Acuerdo de resolución del procedimiento de rectificación de domicilio fiscal de 3 de junio de 2019, dictado por la Delegada Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por el que se sitúa el domicilio fiscal de la demandante en el ámbito de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña; siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la recurrente expresada se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 24 de septiembre de 2021, contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por decreto de fecha 24 de septiembre de 2021, y con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha 23 de noviembre de 2021, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando: *«(...) tenga por presentado este escrito de demanda con sus copias y documentos anexos, se sirva admitirlo y, previos los trámites necesarios, la estime, declarando no ser conforme a Derecho la resolución desestimatoria del TEAC y, en consecuencia, se acuerde la anulación del Acuerdo impugnado por haber caducado el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal y, en su caso, por no haber quedado acreditada por la AEAT la residencia en Barcelona de mi representada durante los ejercicios comprobado».*

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 10 de enero de 2022, 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.-Denegado el recibimiento del pleito a prueba, 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 15 de enero de 2025, fecha en que tuvo lugar.

QUINTO.-La cuantía del recurso se ha fijado en indeterminada
Ha sido ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a Ana I. Martín Valero, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-D^a Ofelia interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021, que desestima la reclamación económico administrativa deducida frente al Acuerdo de resolución del procedimiento de rectificación de domicilio fiscal de 3 de junio de 2019, dictado por la Delegada Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por el que se sitúa el domicilio fiscal de la demandante en el ámbito de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña (provincia de Barcelona, DIRECCION000).

Síguenos en...



SEGUNDO.-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:

1.- Con fecha 07-05-2019, tras emitirse los correspondientes Informes por parte de las Delegaciones de Cataluña y Madrid, se dicta por la Delegada Especial de Madrid acuerdo de inicio de procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la interesada, para situar el mismo en el ámbito de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, que es notificado el mismo día 07-05-2019

2.- El procedimiento concluyó con el acuerdo de 3 de junio de 2019 en el que, tras valorar los informes y pruebas incorporadas en el expediente y las alegaciones presentadas por la obligada tributaria, acuerda rectificar el domicilio fiscal de ésta situándolo en Barcelona en ámbito de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, en la provincia de Barcelona, DIRECCION000.

3.- Los indicios a partir de los cuales la Administración consideró que la demandante residía en Barcelona, son expuestos en la resolución de la AEAT del modo siguiente:

"En el presente procedimiento, tenemos que examinar el conjunto de pruebas incorporadas al mismo referente a la realidad del domicilio fiscal declarado por la obligada tributaria versus el domicilio propuesto por la Administración, considerando que tal y como señala la obligada, en las declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2017, tanto suyas como de su cónyuge, el domicilio fiscal declarado en ambos es el de la DIRECCION000 de Barcelona, si bien los cónyuges no marcaron la casilla nº 13 de su declaración de IRPF: Cambio de domicilio: Si ha cambiado de domicilio, consigne una X.

Estas declaraciones fueron presentadas del 2 de julio de 2018, una vez recibidas y efectuadas los días 18, 19 y 25 de abril de 2018 las visitas al domicilio de Barcelona y comparecencias ante la Inspección Regional de la AEAT de Cataluña.

Por tanto, el expediente se limita a comprobar el domicilio fiscal del periodo 2013 al 2016 ambos inclusive, teniendo en cuenta, que con anterioridad y con posterioridad, su domicilio fiscal declarado ha sido el de Barcelona, y que tal y como se desprende de sus alegaciones y de los informes y expedientes incorporados al acuerdo de inicio, sus relaciones económicas, personales y familiares se encuentran fundamentalmente en Cataluña, y su traslado a Madrid lo justifica básicamente en motivos médicos no graves de su esposo.

1) En relación con el inmueble urbano residencial sito en DIRECCION001 de Madrid, que se corresponde con la referencia catastral NUM000 y una superficie construida de 139 m²: 1-1) Es propiedad al 50,00 % de los cónyuges Victor Manuel y Ofelia (NIF: NUM001) desde el 11 de febrero de 2013, ambos declaran su domicilio fiscal en el mismo desde su adquisición y hasta el 2016

1-2) Los consumos del inmueble han sido:

Consumos de electricidad del inmueble:

Año 2013: 1.804,00 KwH.

Año 2014: 2.422,00 Kwh.

Año 2015: 1.915,00 Kwh.

Año 2016: 1.435,00 Kwh.

El consumo medio de energía eléctrica de los hogares españoles (2,71 personas de media por hogar) en el periodo, fue de 3.487,00 Kwh. por ejercicio según el estudio Análisis del consumo energético del sector residencial en España, período 2010- 2015, efectuado por el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE), organismo adscrito al Ministerio para la Transición Ecológica, a través de la Secretaría de Estado de Energía.

Consumo de agua del inmueble:

Año 2013: 31,0 m3.

Año 2014: 29,0 m3.

Año 2015: 26,0 m3.

Año 2016: 19,0 m3

El consumo medio de agua en estos periodos, según datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística, es de 132 litros por habitante y día (unos 48 m3 habitante/año).

Consumos por tanto inferiores a los consumos medios, y en el caso del agua muy inferiores a los consumos básicos necesarios para justificar la permanencia en el inmueble de dos personas.

1-3) Tanto ella como su marido no se dan de alta en la Consejería de Sanidad de la Comunidad de Madrid hasta el 18 de mayo de 2018, como se señala anteriormente tras las visitas y comparecencias ante la Inspección Regional de la AEAT de Barcelona, y cuando

sorprendentemente señala en sus alegaciones que el cambio del domicilio fiscal a Barcelona en 2017 se fundamentó en motivos médicos graves.

Por tanto, cuando están en Madrid, años 2013 al 2016 por motivos médicos no graves según declaran, su marido no se da de alta en la Consejería de Sanidad de la Comunidad de Madrid, mantiene los médicos y consumos farmacéuticos en Cataluña, y cuando se trasladan a Barcelona en 2017 por motivos muy graves según alegan y por tener confianza plena en los facultativos de Barcelona, cambia la tarjeta sanitaria a Madrid en mayo de 2018.

1-4) En relación a sus alegaciones donde en la página 2 señala que su presencia en la ciudad de Madrid en el 2013 "vuelve a cobrar protagonismo al ser nombrado cónsul honorario de Costa Rica en Barcelona, que hacía necesarias reuniones periódicas con el Sr. Embajador y/o otros funcionarios de la embajada en Madrid", señalar que en las páginas de internet aportadas al expediente, el nombramiento de su marido como Cónsul Honorario de la República de Costa Rica en el Reino de España (Barcelona) es del año 1995.

1-5) Por último señalar que las manifestaciones del empleado de la empresa Segurservi Servicios SL, que presta los servicios de conserjería a la comunidad de propietarios del inmueble de Madrid, señala que desde que entró a trabajar en la finca, mayo de 2016, los obligados tributarios no residen en la finca.

2) Respecto del inmueble urbano residencial sito en la DIRECCION002 de Barcelona con referencia catastral NUM002 y una superficie construcción de 322 m2:

2-1) Consultados los datos sobre titularidad que constan en la sede electrónica del catastro, se observa que dicho inmueble es propiedad desde el año 2013 de DOMO HABIT SL (B61680443). Esta entidad, según su declaración del Impuesto sobre Sociedades del 2017 es propiedad al 100% de la sociedad GESTIÓ E.S. SL (B59906461), en cuya declaración del I. sobre Sociedades del mismo ejercicio declara como socios mayoritarios: Victor Manuel (56,84 % del capital) y su esposa Ofelia (30,21%). La sociedad DOMO HABIT SL realiza la actividad de promoción inmobiliaria.

Este inmueble fue adquirido en 1988 por su esposo Victor Manuel, en 2005 lo transmite a GESTIÓ E.S. SL, quien a su vez en 2013 lo transmite a DOMO HABIT SL.

2-2) Domicilio declarado por el obligado tributario como su residencia en las bases de datos del padrón municipal, de la Tesorería General de la Seguridad Social y de la Dirección General de la Policía a efectos de la expedición del DNI.

2-3) El consumo de electricidad del inmueble ha sido:

Año 2014: 8.952,00 Kwh.

Año 2015: 10.298,00 Kwh.

Año 2016: 10.813,00 Kwh.

Año 2017: 12.758,00 Kwh.

Consumo de agua del inmueble:

Año 2014: 232,0 m3.

Año 2015: 226,0 m3.

Año 2016: 235,0 m3.

Año 2017: 194,0 m3.

Consumos elevados y por encima de la media, que justifica la residencia habitual de más de dos personas en el inmueble.

2-4) Del requerimiento efectuado a la entidad MAPFRE, se confirma que en los ejercicios 2013 a 2017, todos los servicios médicos han sido prestados a su marido en centros de Barcelona y por profesionales establecidos en dicha provincia.

2-5) En la primera visita de comprobación de domicilio fiscal efectuada por agentes tributarios al inmueble, el 18 de abril de 2018, se recogen manifestaciones de la persona que se presenta como portero del inmueble, quien señala llevar trabajando en la finca desde hace diez años, y que los señores Victor Manuel y Ofelia siempre han vivido en el inmueble.

Al día siguiente, 19 de abril de 2018, en una nueva visita por parte de los agentes tributarios, la persona señalada anteriormente, se desdice de lo expresado el día anterior, manifestando que los señores Victor Manuel y Ofelia, no viven en ese domicilio, que viven en Madrid.

En esa misma visita, los agentes son atendidos además por el hijo de los cónyuges Victor Manuel quien manifiesta que sus padres viven en Madrid desde el año 2013, y que en ese domicilio vive su hermana Estela con su hijo.

Estas manifestaciones están en rotunda contradicción con sus manifestaciones y actuaciones de los cónyuges, que señalan y declaran sus impuestos del ejercicio 2017 como residentes fiscales en Barcelona

De la valoración conjunta de estas pruebas, y las alegaciones y pruebas aportadas por el obligado tributario, se considera que el inmueble declarado como su domicilio fiscal en Madrid, no permite justificar su permanencia en el mismo el mayor número de días durante los ejercicios señalados».

TERCERO.-Se alega en la demanda, en primer lugar, la caducidad del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, al haber excedido el plazo de seis meses establecido en el artículo 150.1º RD 1065/2007, de 27 de julio, en relación con el artículo 152 del mismo texto legal.

Manifiesta que, según consta en el expediente administrativo, la Agencia Tributaria de Cataluña solicitó la iniciación del procedimiento mediante escrito de fecha 1 de marzo de 2017, constando como fecha de entrada en la secretaría de la inspección regional el 23 de marzo de 2018, siendo sorprendente que un escrito tarde más de un año desde su emisión hasta su entrada en el órgano de la administración estatal (localizado en el mismo municipio).

Así, si tomamos como fecha válida el 23 de marzo de 2018, según la normativa vigente el procedimiento de comprobación del domicilio debería haberse iniciado en el plazo de un mes desde dicha fecha, es decir, el 23 de abril de 2018. Y siendo así, las actuaciones deberían haber finalizado, como tarde, en fecha 24 de octubre de 2018.

No obstante, no es hasta el 3 de junio de 2019 (notificado el 10 del mismo mes) cuando se emite el Acuerdo de resolución del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

CUARTO.-El planteamiento de la recurrente mezcla dos procedimientos de carácter distinto, como son, por un lado, el procedimiento de rectificación del domicilio fiscal y, por otro lado, la fase previa de informes de los distintos órganos administrativos.

En este caso, el procedimiento de rectificación del domicilio fiscal se inició el 7 de mayo de 2019 (notificado ese mismo día), y finaliza mediante acuerdo de 3 de junio de 2019 (notificado el día 10 de junio siguiente), y, por tanto, dentro del plazo de seis meses establecido en el artículo 150.1º RD 1065/2007, de 27 de julio.

En cambio, la fase previa de informes entre las Delegaciones de la AEAT de Cataluña y Madrid constituye un procedimiento de carácter interno entre ambos organismos, que no genera a priori una relación jurídico-tributaria, aunque en algunas situaciones se conceda audiencia al interesado.

En todo caso, no nos encontramos en el procedimiento regulado en el artículo 152 RD 1065/2007, para el caso de que se inicie a solicitud de una comunidad autónoma en relación con los tributos cedidos, pues procedimiento se ha seguido entre dos delegaciones de la misma Administración tributaria, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.2, párrafo segundo RD 1065/2007.

QUINTO.-Analizando el fondo de la cuestión litigiosa, procede resolver si las pruebas en que se basó la Administración para rectificar de oficio el domicilio fiscal declarado por la Sra. Ofelia son suficientes para afirmar que en los ejercicios 2013 a 2016 tenía el domicilio fiscal en Cataluña y no en Madrid. El debate se circunscribe, pues, a una cuestión de prueba.

La demandante manifiesta que, a su esposo, el Sr. Victor Manuel, le fue diagnosticado en el año 2012 un Flutter auricular severo. Su cardiólogo le efectuó diversas ablaciones para disminuir las taquicardias, pero, si bien se trataba de una enfermedad controlable y tratable, le recomendó limitar su ritmo vital, así como trasladar su domicilio a una ciudad con una altitud superior.

Atendiendo a la recomendación médica, el Sr Victor Manuel renunció a todos los cargos que ostentaba hasta entonces en las empresas del grupo familiar a favor de sus hijos y ambos cónyuges tomaron la decisión conjunta de trasladar su domicilio a Madrid.

Así, adquirieron en proindiviso un inmueble, sito en DIRECCION001, en fecha 11 de febrero de 2013 por importe de 689.205 euros al que trasladaron su residencia habitual, procediendo a tramitar el alta en el padrón municipal en el Ayuntamiento de Madrid en fecha 15 de marzo de 2013. Hasta ese momento, su vivienda habitual estaba localizada en Barcelona en la DIRECCION000.

El motivo del traslado a Madrid fue su vinculación con esta ciudad. En particular, resalta el hecho de que el Sr. Victor Manuel fue nombrado en 1995 cónsul honorario de Costa Rica en Barcelona, posición que a fecha de hoy mantiene, lo que hacía necesarias reuniones periódicas con el Sr. Embajador y/o otros funcionarios de la embajada en Madrid, lo que de nuevo también ayudó a incrementar y mantener a lo largo de los años sus relaciones con la capital.

Así, cuando decidieron trasladarse en 2013, y debido a que el desarrollo de las funciones consulares de su esposo podría verse afectado por la enfermedad antes descrita, su marido comunicó su efectivo traslado al Sr. Embajador de Costa Rica en Madrid que contestó aceptando el mismo. Constan en el expediente copia de la carta remitida al Sr. Embajador de Costa Rica en Madrid y de la carta de respuesta del Sr. Embajador.

Desde 2013 y hasta finales de 2016-principios de 2017 ambos cónyuges convivieron en Madrid, desplazándose a Barcelona, en algunas ocasiones juntos, en otras por separado. Para el trayecto solían utilizar el servicio de tren, aunque en ocasiones, también realizaban el trayecto en coche de algún familiar o amigo. Y es por este motivo por el que en las tarjetas del matrimonio pueden observarse en sus pagos de billetes de Renfe o consumos en gasolineras.

En agosto de 2016, el esposo de la Sra. Ofelia sufrió un grave ictus cerebral, originándole un notable deterioro físico. Por este motivo, el matrimonio decidió trasladar de nuevo su residencia a Barcelona a principios de 2017. Dada su nueva situación de salud, mucho más grave que la que había motivado su traslado a Madrid, prefirieron tener cerca a su familia y a los médicos que siempre habían tratado a su esposo y en los que habían depositado siempre su confianza y que debía visitar con mayor asiduidad, lo que hacía insostenible a largo plazo mantener su domicilio en Madrid.

SEXTO.-El domicilio fiscal es un concepto jurídico de configuración legal de cuya determinación surgen las correspondientes consecuencias jurídicas y efectos propios de la relación jurídica tributaria.

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:

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 competa 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.

Síguenos en...

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.

(...)"

Finalmente cabe hacer mención al artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades don Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se expresa en los siguientes términos:

"1. A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

a) Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

c) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

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, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, considerándose 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 de 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 puntos 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."

SÉPTIMO. El artículo 105.1 LGT 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 tal precepto, 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".

Síguenos en...

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 Sra. Ofelia en Barcelona, y en concreto en la DIRECCION000.

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 la contribuyente tuviera declarado como domicilio en este caso a efectos tributarios y, asimismo estuviera empadronada 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 la 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 en los ejercicios 2013 a 2016, como sostiene la Administración frente al domicilio declarado por la interesada en Madrid en dichos ejercicios.

Nuestro punto de partida ha de ser, no obstante, como ya declaramos en nuestras SSAN, 4ª de 31 de enero de 2025 (recursos núms 562/2020 y 725/2020), que la demandante es plenamente libre de trasladar su domicilio a cualquier parte del territorio sin importar las razones que le impulsen a ello. Así lo proclama el art. 19 CE, según el cual *"los españoles tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional"*. En tal sentido, la STC 28/1999, de 8 de marzo, FJ 7, concluía que *«en cualquier caso, lo que no puede discutirse es que el derecho a habitar en un determinado lugar, "el derecho subjetivo y personal a determinar libremente el lugar o lugares donde se desea residir transitoria o permanentemente" (ATC 227/1983 , fundamento jurídico 2º) que el art. 19 C.E . proclama, implica el reconocimiento a su titular del poder de configurar esa residencia con los elementos propios del domicilio, con lo que resulta que es también un derecho a la libre elección del mismo»*.

Ahora bien, lo que no autoriza el ordenamiento es la fijación ficticia del domicilio a fin de acogerse a las ventajas fiscales que ello pudiera reportar.

En definitiva, como declara la STS de 13 de octubre de 2011 (rec. 5908/2007) *«la fijación del domicilio fiscal por la parte recurrente depende en exclusividad de su mera voluntad, pero el correcto ejercicio de su libertad de opción exige que se atenga a las exigencias legales y requisitos establecidos para poder otorgarle validez a su elección y desencadenar todas las consecuencias jurídicas que el legislador prevé al regular esta figura del domicilio fiscal de los sujetos pasivos en el ámbito tributario, al actuar legítimamente en atención a un interés constitucionalmente protegido marcado por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, como dispone el artículo 31.1 de la Constitución , deber para cuyo efectivo cumplimiento se considera necesario, y por ello queda justificado, la configuración legal del domicilio fiscal de los sujetos pasivos»*.

No obstante, como venimos diciendo, el punto de partida es el de la libertad individual, de modo que, aportada justificación razonable del cambio de domicilio por parte del contribuyente, es carga de la Administración justificar que dicho cambio no se acomoda a la realidad, pudiéndose servirse para ello de cualquier medio de prueba. Entre tales medios, será común que la prueba de la que se valga la Administración sea indiciaria y que, en consecuencia, el control jurisdiccional de las decisiones administrativas se concentre en el proceso lógico de deducción del hecho consecuencia a partir de hechos base o indicios.

A estos efectos, y en relación con el caso que estamos examinando, procede señalar, por una parte, que los elementos obrantes en el expediente administrativo y los aportados por la demandante no permiten determinar el número exacto de días de permanencia en cada uno de los territorios; y, por otra, que esta no afirma que residiera en Madrid de manera ininterrumpida durante todos los días del año, sino la mayor parte de ese periodo, que es lo que, en definitiva, establece el criterio legal.

OCTAVO.- Pues bien, según consta en el expediente administrativo, la Sra. Ofelia y su cónyuge, el Sr. Victor Manuel, declaraban tener su domicilio fiscal DIRECCION000 de Barcelona.

A partir del año 2013 declaran ser residentes en Madrid con domicilio fiscal en DIRECCION001 de Madrid, dándose de alta en el Padrón municipal de habitantes.

Con ello cumplieron la obligación que impone el art. 15 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local:

"Toda persona que viva en España está obligada a inscribirse en el Padrón del municipio en el que resida habitualmente. Quien viva en varios municipios deberá inscribirse únicamente en el que habite durante más tiempo al año.

El conjunto de personas inscritas en el Padrón municipal constituye la población del municipio.

Los inscritos en el Padrón municipal son los vecinos del municipio.

La condición de vecino se adquiere en el mismo momento de su inscripción en el Padrón".

Ello implica que despliegue su efecto lo dispuesto en el art. 16 de la propia norma, según el cual:

"1. El Padrón municipal es el registro administrativo donde constan los vecinos de un municipio.

Sus datos constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo. Las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos".

No desconocemos que la prueba de la residencia que el Padrón municipal proporciona no es absoluta ni irrefutable, pero forzoso es reconocer que constituye un punto de partida y que si no existen poderosos elementos que lo desvirtúen, a ello habrá que atenerse, como prueba de residencia habitual en el municipio en que habite la mayor parte del año.

Además de su inscripción en el Padrón municipal otras circunstancias que ampararían su residencia en Madrid son las siguientes:

. - Las cuentas y depósitos bancarios: En el año 2013 el Sr. Victor Manuel da de alta numerosas cuentas bancarias nuevas junto con su esposa Ofelia, todas ellas en la Comunidad Autónoma de Madrid, señalando como domicilio a efectos de notificaciones el piso de la DIRECCION001) de Madrid. En cambio, en el mismo ejercicio 2013 se cancelan dos cuentas de sucursales de Barcelona. En el ejercicio 2014 se dan de alta dos cuentas bancarias en Madrid y una tercera en Barcelona señalando en todas ellas como domicilio a efectos de notificaciones el de la DIRECCION001 de Madrid. En el año 2016 se da de alta una nueva cuenta bancaria en Madrid con domicilio en DIRECCION001 de Madrid.

Por tanto, la mayoría de las cuentas bancarias son abiertas en sucursales en Madrid y el domicilio designado para recibir las notificaciones es el de Madrid

. - Movimientos de las tarjetas de crédito: El análisis de los movimientos de las tarjetas de su titularidad revela que la mayoría corresponden a compras y pagos realizados en establecimientos situados en Madrid. El hecho de que algunas compras no conste el lugar del establecimiento o que pudieran haberse realizado on line no determina que no se hubieran realizado desde Madrid ni que lo hubiera sido necesariamente desde Barcelona. Y la afirmación de que las tarjetas eran utilizadas por terceras personas y no por la Sra. Ofelia es una mera suposición que no está basada en elementos objetivos y no alcanza siquiera el valor de presunción.

NOVENO.-Por otro lado, los elementos en base a los cuales la Administración considera que la Sra. Ofelia no tenía su residencia habitual en Madrid sino en Barcelona en los ejercicios 2013 a 2016 no tienen entidad suficiente, a juicio de la Sala, para desvirtuar la presunción derivada de la comunicación del domicilio fiscal y del empadronamiento efectuados por la recurrente, por las razones que pasamos a exponer.

Por lo que se refiere a los consumos de agua, gas y electricidad en la vivienda del DIRECCION001 de Madrid, si bien es cierto que es inferior a las medias publicadas por el INE y por el IDAE, ello se compadece, no obstante, con una utilización discontinua de la misma que nunca ha negado la actora. Y, por otra parte, el consumo superior de la vivienda de Barcelona es compatible con el hecho de que en ella residieran su hija y su nieto, así como las estancias esporádicas de la recurrente y su esposo en las fechas en que acudían a Barcelona, por ejemplo, para asistir a consultas médicas.

Sobre este punto la Inspección cuestiona que la hija residiera la vivienda de la DIRECCION002 de Barcelona en los periodos controvertidos, a pesar de admitir que se aportó el contrato de arrendamiento para la utilización de la vivienda y los pagos mensuales del alquiler, así como los pagos de los suministros, afirmando que no figura ninguna inscripción padronal en dicho domicilio. Pero, si bien es cierto que hay un certificado en el que se indica que no consta ninguna inscripción padronal en dicha vivienda, tampoco se ha acreditado que en ese periodo residiera efectivamente en otro domicilio diferente, teniendo en cuenta que, según se ha acreditado, el domicilio en el que aparece empadronada estaba arrendado a terceras personas, y que el

domicilio de Matadepera no consta que lo habitara hasta el año 2018, encontrándose en construcción en los ejercicios aquí regularizados.

Por otro lado, el hecho de que la hija y el nieto de la recurrente no residieran en dicho domicilio tampoco sería relevante para demostrar que la Sra. Ofelia y su esposo residían en él la mayor parte del periodo impositivo y no en la vivienda de Madrid teniendo en cuenta que, según la Inspección, los consumos de dicha vivienda corresponderían a 4-5 personas, y si la hija y el nieto no residían en ella, no se justifica qué otras personas además de la recurrente y su esposo lo hacían junto con los cónyuges.

En definitiva, el lugar en el que residían la hija y el nieto en los ejercicios comprobados no es un elemento indicativo de que la demandante y su esposo residieran en el domicilio de Barcelona y tampoco de lo contrario.

Otro de los datos que tiene en cuenta la Inspección para afirmar que la recurrente no tenía su residencia en Madrid y sí en Barcelona es que todos los servicios médicos prestados en los ejercicios 2013 y 2017 lo fueron en centros de Barcelona por profesionales establecidos en dicha provincia. Ahora bien, aunque no parece lo más lógico que tuvieran que trasladarse a Barcelona cada vez que tenían que asistir a una consulta médica, no es incompatible con el hecho de que residieran en Madrid en esos ejercicios, y estaría justificado por el hecho de continuar con la atención de los mismos profesionales que venían tratando al esposo de la demandante antes de su traslado a Madrid.

Por otra parte, la circunstancia de que utilizaran los servicios de un seguro privado explicaría que no se hubieran dado de alta en la Consejería de Sanidad de Comunidad de Madrid, siendo irrelevante el hecho de que lo hiciera posteriormente, en el año 2018, cuando ya declaran su domicilio fiscal en Barcelona, toda vez que este ejercicio no es objeto de controversia.

El nombramiento del esposo de la recurrente como Cónsul Honorario de la República de Costa Rica en el Reino de España (Barcelona), así como la carta enviada al Embajador y la respuesta de este son irrelevantes en uno u otro sentido, esto es, tanto para justificar la residencia en Madrid, como para desvirtuarla.

Las manifestaciones del empleado de la empresa Segurservi Servicios, S.L que prestaba servicios de consejería a la comunidad de propietarios del inmueble de Madrid también carecen de relevancia para determinar la residencia de la Sra. Ofelia y su esposo, puesto que entró a trabajar en la finca en mayo de 2016 que es el último ejercicio en que declaran su domicilio fiscal en Madrid.

En cuanto a la visita efectuada a la vivienda de Barcelona en el año 2018, el hecho de que el hijo de la demandante manifestara que sus padres residían en Madrid, cuando desde el 2017 señalan y declaran sus impuestos como residentes fiscales en Barcelona, no es indicativo de que en los ejercicios 2013 a 2016 no residieran en Madrid.

En definitiva, entendemos que los indicios manejados por la Administración para desvirtuar la declaración de la demandante en relación con su domicilio fiscal no tienen por sí mismos la fuerza de convicción necesaria para poder afirmar que en los ejercicios 2013 a 2016 residiera la mayor parte del año en Barcelona y no en Madrid.

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

DÉCIMO.-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

1º) ESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº **1755/2021**, interpuesto por la representación procesal de **Dª Ofelia** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021, que desestima la reclamación económico administrativa deducida contra el Acuerdo de resolución del procedimiento de rectificación de domicilio fiscal de 3 de junio de 2019, dictado por la Delegada Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por el que se sitúa el domicilio fiscal de la demandante en el ámbito de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña

2º) ANULAR la resolución del TEAC aquí recurrida, así como la de la AEAT de la 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

Síguenos en...



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, el Secretario, doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

