

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia 479/2016 de 23 Nov. 2016, Rec. 326/2016

Ponente: López Candela, Javier Eugenio.

LA LEY 176311/2016

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Contribuyentes. Teniendo el interesado varios inmuebles en distintos territorios, se entiende que tiene su domicilio fiscal en aquél en el que se desarrolla su centro vital de intereses. No constituye dato alguno demostrativo de la residencia habitual en un determinado lugar la localidad donde estén domiciliadas las cuentas corrientes, diversos contratos con entes públicos y privados, o la participación en diferentes asociaciones vecinales.

La Audiencia Nacional desestima recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución del TEAC, confirmando la liquidación girada por el concepto del IRPF.

**A Favor: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.
En Contra: CONTRIBUYENTE.**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000326 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01773/2016

Demandante: Eusebio

Procurador: MARIA CONCEPCIÓN VILLAESCUSA SANZ

Letrado: RAFAEL SANCHEZ SERRA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente IImo. Sr.:D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

SENTENCIA Nº:

IImo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

Madrid, a veintitres de noviembre de dos mil dieciséis.

Visto el presente recurso contencioso-administrativo, **nº 326/2016**, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la Procuradora D^a. María Concepción

Villaescusa Sanz, en nombre y representación de Eusebio , contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 2 de diciembre de 2.015 (Rg 165'/2014) que acuerda el cambio de domicilio fiscal el sujeto pasivo con efectos de 18 de abril de 2.009, y en el que la Administración demandada ha actuado dirigida y representada por el Abogado del Estado; habiendo sido Ponente el Magistrado de la Sección don JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, que expresa el parecer de la Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: La parte actora formula el presente recurso en impugnación de los actos antes indicados por medio de escrito presentado ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en fecha 1 de abril de 2.016, siendo repartida a la Sección Segunda, y admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó a dicha parte para que formalizara la demanda, evacuando el trámite en tiempo y forma, en la que verificó la exposición de hechos y alegó los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su pretensión en el suplico de la demanda, interesando la anulación de la resolución recurrida .

SEGUNDO: De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada presentó escrito de contestación con la alegación de hechos y la fundamentación jurídica pertinente, solicitando la desestimación del recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO: Acordando el recibimiento del pleito a prueba por auto de fecha 30 de junio de 2.016, las partes han presentado sus respectivos escritos de conclusiones sobre pretensiones de demanda y contestación, quedando las actuaciones concluidas y pendientes de votación y fallo, procediéndose a su señalamiento en fecha 17 de noviembre de 2.016, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló, habiéndose observado en la tramitación del recurso todas las prescripciones legales.

Es Magistrado Ponente D.JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, que expresa el parecer de la Sala.

CUARTO: La cuantía del recurso ha quedado fijada en indeterminada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se dirige el presente recurso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 2 de diciembre de 2.015 (Rg 165'/2014) que acuerda el cambio de domicilio fiscal el sujeto pasivo con efectos de 18 de abril de 2.009, que estima parcialmente la reclamación económico- administrativa interpuesta en los términos indicados.

SEGUNDO: Son hechos acreditados en autos que constan documentalmente en el expediente administrativo o son reconocidos por las partes que previa instrucción del correspondiente procedimiento, en fecha del 11 de julio de 2013 por el Delegado Especial de la AEAT del País Vasco se adoptó acuerdo por el que se disponía "rectificar el domicilio fiscal declarado por el contribuyente D Eusebio (nif NUM000) sito en Baracaldo (Bizkaia), c/ DIRECCION000 nº NUM001 - NUM001 NUM002 ubicándolo en la dirección de c/ DIRECCION001 nº NUM003 (URBANIZACIÓN000) en San Sebastián de los Reyes (Madrid), con efectos retroactivos a la fecha de 01/01/2007. Dicho acuerdo consta notificado en fecha 1 de agosto de 2013.

Frente a aquel acuerdo formuló el interesado reclamación económico-administrativa en fecha 26 de agosto de 2013, siéndole asignado el número de expediente NUM004 . Puesto de manifiesto el expediente administrativo, en fecha 1 de julio de 2014 el interesado presentó escrito de alegaciones, sosteniendo, en síntesis, que de las pruebas aportadas por la Inspección no resulta acreditado que el contribuyente tuviera fijado su domicilio fiscal en San Sebastián de los Reyes en aquellos ejercicios fiscales, instando se dicte resolución por la que se declare que el contribuyente ha sido desde 2007

hasta la actualidad residente a efectos fiscales en el País Vasco. Dicha reclamación fue estimada parcialmente por el TEAC en resolución de 2 de diciembre de 2.015 modificando únicamente la fecha de efectos del cambio de domicilio al 18 de abril de 2009.

Respecto de la vivienda habitual del actor, puede llegarse a la conclusión de que la misma se corresponde con el de San Sebastián de los Reyes, después de dejar el de Loiu, y con los efectos temporales indicados por el TEAC, sin perjuicio de lo que posteriormente se exponga en virtud de los siguientes datos de hecho:

1) Las mejores condiciones de dicho inmueble, vivienda unifamiliar en la URBANIZACIÓN001 , sobre una parcela de 3.219 m2, con una superficie edificada de 564 m2, titularidad de la mercantil Producciones Cinco y Acción S.L, de la que el sujeto pasivo es administrador único y ostenta el 100 % de su capital, en relación con el sito en la calle DIRECCION000 , NUM001 , NUM001 NUM002 de Baracaldo (Bizkaia), de una superficie de 60 m2.

2º.- Los consumos de suministros de ambas viviendas (detallados en el expediente administrativo), denotan o evidencian una residencia continua y habitual en ambos inmuebles, resultando titulares de aquellos contratos de suministros Noemi , madre del sujeto pasivo (por lo que hace a la vivienda de Baracaldo) y la mercantil Producciones Cinco y Acción SL (por lo que respecta al de San Sebastián de los Reyes).

3) Dª Vicenta , tiene fijada su residencia en aquella vivienda de San Sebastián de los Reyes hasta 2013, juntamente con la hija común de ésta y el Sr Eusebio , nacida el NUM005 /2008, habiendo contraído matrimonio con el actor en fecha 4 de mayo de 2.015, y siendo su pareja desde hace varios años tal como se refleja en la prensa (Antena 3, ABC, Libertad Digital, Europa Press, El Economista, La Razón, Las Provincias, o revistas como 'Hola', 'Semana', '10 Minutos', 'Vanitatis', 'Mujer 100', 'Pronto', 'Divinity', entre otros muchos).

4) Consta expedida en fecha 25 de noviembre de 2010, por agente tributario , diligencia de constancia de hechos en la que se recoge, que, *"personado ... en C/ DIRECCION001 , NUM003 , donde existe un chalet independiente, al objeto de verificación de domicilio, resulta:*

...la vecina del chalet colindante manifiesta que en C/ DIRECCION001 nº NUM003 tiene su domicilio habitual y familiar el obligado tributario y Vicenta , pareja del mismo.

Que preguntados los guardias de seguridad de la urbanización por el obligado tributario, afirman que reside habitualmente en el chalet correspondiente al número NUM003 de la C/ DIRECCION001 ".

Por parte de Agentes Tributarios de la Delegación de la AEAT del País Vasco, consta igualmente expedida diligencia de constancia de hechos en fecha 1 de febrero de 2012, en la que se dice que:

"1. Que con la finalidad de comprobar el domicilio fiscal de D Eusebio ... se han personado ...en Baracaldo (Vizcaia) calle DIRECCION000 , nº NUM001 , NUM001 ® NUM002 . En el momento de la visita se encuentra en el citado domicilio Noemi , madre de D Eusebio , la cual nos manifiesta que su hijo reside en Madrid calle DIRECCION001 NUM003 , URBANIZACIÓN000 en el municipio de Sant Sebastián de los Reyes desde hace unos 10 años. Asimismo nos manifiesta que a esa dirección de Baracaldo viene muy esporádicamente para visitarla a ella.

2.- Que después de preguntar a Dª Noemi por las sociedades que están domiciliadas en dicha dirección nos manifiesta que son sociedades de su hijo que las tiene allí domiciliadas y que toda la correspondencia que recibe tanto a su nombre como al de las sociedades se lo remite por correo a Madrid".

Por el actuario de la Hacienda Foral Vizcaya, se dice en su Informe de 5 de julio de 2012, tras personarse en la dirección de la CL DIRECCION000 , NUM001 , de Baracaldo. que, "diversos vecinos informan que no reside habitualmente".

TERCERO.- El objeto del presente recurso contencioso-administrativo se centra en determinar la procedencia del acuerdo de 11 de julio de 2013 del Delegado Especial de la AEAT - Delegación de la AEAT en País Vasco, por el que se rectifica de oficio el domicilio fiscal del sujeto pasivo, con efectos desde el 18 de abril de 2.009, según el TEAC. Se trata de una cuestión de prueba en el ámbito tributario, y sobre ella ha declarado la Jurisprudencia, recogida entre otras sentencias, en las de 11.10.2004 o 29.11.2006 , disponiendo ésta última, sobre la exégesis del art.105 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) :

"Dos son los criterios teóricos que se han sostenido -dijimos entonces- en relación con la carga de la prueba.

Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) . No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la LGT/1963 (LA LEY 63/1963) (también en el art. 105.1 LGT/2003 (LA LEY 1914/2003) , según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración debe probar la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 LGT/1963 (LA LEY 63/1963) , desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTS de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999)"...

CUARTO .- Los preceptos a tener en cuenta en el presente recurso contencioso-administrativo son los siguientes:

1.- Apartados 2 ° y 4° del artículo 48 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , General Tributaria, que:

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 tributarla 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.

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".

2. Art.43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (LA LEY 822/2002) del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco:

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

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

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste 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 excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.*
- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.*
- c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.*
- d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.*

Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la

presentación de la declaración del Impuesto.

Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3.ª del capítulo III de este Concierto Económico.

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

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

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

Ocho. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo..."

QUINTO: La única cuestión objeto del pleito es la determinación del domicilio fiscal del recurrente que con arreglo a lo establecido en el nº 89.8 de la Norma foral 6/2006 ha de ser precisamente en los casos en los que dispone el obligado tributario de varios inmuebles de aquél en el cual desarrolla su centro vital de intereses. Y en este sentido hemos de afirmar que para llegar a las conclusiones expuestas en el fundamento derecho segundo hemos tenido en cuenta las siguientes consideraciones, admitiéndose las dificultades que conlleva la determinación del domicilio si se tiene en cuenta que el actor desarrolla su actividad televisiva y artística entre Madrid, Barcelona y el País Vasco, y respondiendo así a los diversos elementos de prueba que ofrece el actor en la demanda para justificar su residencia en Barakaldo:

1.- No se ha valorado aquella documental que no constituye, per se, dato alguno demostrativo de la residencia habitual en un determinado lugar, como por ejemplo, la localidad donde están domiciliadas

las cuentas corrientes, la condición de socio de un club de fútbol, diversos contratos con entes públicos y privados o asociaciones de artistas, o la participación en diferentes asociaciones vecinales. Se ha considerado relevante, aunque en menor grado que los anteriores elementos fácticos tenidos en cuenta en el fundamento derecho segundo, el lugar en que fue expedida la tarjeta sanitaria por el recurrente, o el lugar de empadronamiento en la provincia de Vizcaya, reflejado en el libro de familia, si bien es cierto que tampoco determinan una residencia más de 183 días, de modo que valorados todos estos datos conjuntamente no han desvirtuado anteriormente expuesto, sobre todo, a la vista del dato de la patente diferencia en el consumo de electricidad, 25.475 kw/hora en el domicilio de San Sebastián de los Reyes, donde habitan el recurrente, su hijo y su actual cónyuge en comparación con el domicilio del País Vasco, donde sólo reside su madre, 1085 kw/h en 2010 (folio 2 del informe de la Diputación Foral de 5.7.2012).

2.- Tampoco se ha dado relevancia a aquella prueba testifical que carece de la suficiente espontaneidad, como por ejemplo, la declaración de la madre del recurrente una vez que tuvo lugar el comienzo de las actuaciones de verificación y comprobación del domicilio fiscal.

3.- Por otro lado, el hecho de que respecto de los testigos tenidos en cuenta por la administración como son la vecina y empleado de la finca ubicada en San Sebastián de los Reyes aunque no conste la identidad de los mismos lo cierto es que son perfectamente determinables, por lo que el recurrente pudo desvirtuar dichas declaraciones en la presente vía judicial.

4.- Y en cuanto al hecho de que la actual esposa del hoy recurrente haya visto reconocido como domicilio fiscal en virtud de la resolución aportada de 10 de octubre de 2013 de la Oficina de Gestión de la Delegación Especial de Madrid, en la calle Cardenal Herrera Oria nº173, planta 15, de Madrid no tendría mayor trascendencia que la que deriva de fijar dicha residencia a efectos fiscales desde ese mismo ejercicio, lo que tuvo lugar una vez iniciadas las actuaciones de comprobación respecto del hoy recurrente.

SEXTO: Por todo lo dicho, procede desestimar el presente recurso, confirmándose la resolución impugnada en autos, sin realizar expresa imposición de las costas procesales, a la vista de las dudas de hecho planteadas en el presente recurso contencioso-administrativo, y de la razonabilidad del escrito de demanda, conforme determina el artículo 139 de la Ley 29/98 (LA LEY 2689/1998) .

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha decidido:

1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo **nº 326/2016** , interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la Procuradora D^a María Concepción Villaescusa Sanz, en nombre y representación de Eusebio , contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 2 de diciembre de 2015 (R.G. 1650/14) a la que se contrae el presente recurso, por ser conforme a derecho, por lo que la confirmamos.

2º,. No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que la misma que es susceptible de recurso de casación el cual 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 art.89.2 de la Ley de la Jurisdicción , justificando el interés casacional objetivo que presenta. De la sentencia será remitido testimonio a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, y así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.