

NUEVA FISCALIDAD

Número 2 • Abril-Junio 2024

ISSN: 1696-0173

Estudios

Singularidades en el hecho imponible, devengo y exenciones de los impuestos especiales de fabricación respecto de su configuración en la parte general del derecho tributario

Germán Orón Moratal

¿Una multa por litigar? Sí, Usted ha incurrido en un *abuso de la Justicia como servicio público* cuando debería haber procurado la *desjudicialización* de su conflicto

Sonia Calaza López

Medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la transición energética de las viviendas

Estela Rivas Nieto

Análisis jurídico de la regla de proporcionalidad y diferimiento de la ganancia patrimonial en la donación de la empresa familiar. ¿Figuras compatibles o excluyentes?

Diana Ferrer Vidal

La faceta ambiental del canon del agua en la Comunidad Autónoma del País Vasco

Milenka Villca Pozo

La pretendida exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los partidos políticos

Joaquín Jesús Polo Cañavate

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

El interrogatorio a trabajadores en sede de la empresa en el marco de un registro domiciliario

José Francisco Sedeño López

Fiscalidad de los traspasos internacionales de derechos federativos de futbolistas a la luz de las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2024 (rec. 6519/2022), y 4 de abril de 2024 (rec. 7109/2022) en los *Casos Neymar y James Rodríguez*

José Ángel Gómez Requena

La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de la limitación a la deducibilidad de intereses derivados de préstamos intragrupo

Estela Ferreiro Serret

El principio de proporcionalidad y las sanciones aduaneras

Antonio Fernández de Buján y Arranz

La calificación como deudor del IVA al empleado que emite facturas falsas

Marta González Aparicio

La controvertida definición del método de cálculo de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público por instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos

María Teresa Mories Jiménez

Implicaciones jurídicas ante la ilegalidad del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Albert Navarro García

Implicaciones jurídico-tributarias de los traslados de residencia entre comunidades autónomas: estudio de la SAN 746/2024, de 31 de enero

Albert Navarro García

NUEVA FISCALIDAD

Número 2 • Abril-Junio 2024

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
DOI: 10.14679/3391

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

F. Escribano López

Universidad de Sevilla

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. M^a Martín Delgado

Universidad de Málaga

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

A. Rodríguez Berejio

Ex Presidente del Tribunal Constitucional

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

Irune Suberbiola Garbizu

UPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eseverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

M^a. E. Simón-Yarza
Universidad de Navarra

Imposición indirecta estatal

M. González Aparicio
Universidad de León

Hacienda Autónoma y Foral

A. Navarro García
Universitat de Girona

Hacienda Local

M^a T. Mories Jiménez
Universidad de Sevilla

Aduanas

A. Fernández de Buján y Arranz
CUNEF

Fiscalidad Internacional

J. Á. Gómez Requena
Universidad de Castilla-La Mancha

Fiscalidad Europea

E. Ferreiro Serret
Universidad de Barcelona

Procedimientos, derechos y garantías

J. Fco. Sedeño López
Universidad de Málaga

Tribuna

Ruptura del monopolio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para conocer de las cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales 11

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

Singularidades en el hecho imponible, devengo y exenciones de los impuestos especiales de fabricación respecto de su configuración en la parte general del derecho tributario 19

Germán Orón Moratal

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I de Castellón*

¿Una multa por litigar? Sí, Usted ha incurrido en un *abuso de la Justicia como servicio público* cuando debería haber procurado la *desjudicialización* de su conflicto 45

Sonia Calaza López

Catedrática de Derecho procesal (UNED)

Medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la transición energética de las viviendas 77

Estela Rivas Nieto

*Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rovira i Virgili*

Análisis jurídico de la regla de proporcionalidad y diferimiento de la ganancia patrimonial en la donación de la empresa familiar. ¿Figuras compatibles o excluyentes? 105

Diana Ferrer Vidal

Profesora Titular de ESADE Law School

La faceta ambiental del canon del agua en la Comunidad Autónoma del País Vasco.....	139
-------------------------------------------------------------------------------------	-----

Milenka Villca Pozo

*Profesora agregada Serra Húnter de Derecho financiero y tributario
Universitat Rovira i Virgili*

La pretendida exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los partidos políticos	163
--------------------------------------------------------------------------------------------	-----

Joaquín Jesús Polo Cañavate

*Doctorando en Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos*

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Procedimientos, derechos y garantías

El interrogatorio a trabajadores en sede de la empresa en el marco de un registro domiciliario. Análisis de la STS núm. 1173/2024, de 2 de julio, recurso núm. 5831/2023	193
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

José Francisco Sedeño López

*Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga*

Fiscalidad internacional

Fiscalidad de los traspasos internacionales de derechos federativos de futbolistas a la luz de las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2024 (rec. 6519/2022), y 4 de abril de 2024 (rec. 7109/2022) en los Casos Neymar y James Rodríguez	203
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

José Ángel Gómez Requena

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales
Universidad de Castilla-La Mancha*

Fiscalidad europea

La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de la limitación a la deducibilidad de intereses derivados de préstamos intragrupo. Análisis de las Conclusiones del Abogado General Sr. Nicholas Emiliou, presentadas el 14 de marzo de 2024, sobre el asunto C-585/22 215

Estela Ferreiro Serret

*Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona*

Imposición aduanera

El principio de proporcionalidad y las sanciones aduaneras (As. C-717/22 y C-372/23) 235

Antonio Fernández de Buján y Arranz

*Profesor Contratado Doctor (A) de Derecho
Financiero y Tributario. CUNEF Universidad*

Imposición indirecta estatal

La calificación como deudor del IVA al empleado que emite facturas falsas. Comentario a la STJUE de 30 de enero de 2024 245

Marta González Aparicio

*Profesora Permanente Laboral de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León*

Hacienda local

La controvertida definición del método de cálculo de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público por instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos 259

María Teresa Mories Jiménez

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla*

Implicaciones jurídicas ante la ilegalidad del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos 279

Albert Navarro García

*Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

Implicaciones jurídico-tributarias de los traslados de residencia entre comunidades autónomas: estudio de la SAN 746/2024, de 31 de enero	291
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

Albert Navarro García

Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de Girona

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Implicaciones jurídico-tributarias de los traslados de residencia entre comunidades autónomas: estudio de la SAN 746/2024, de 31 de enero

Albert Navarro García

*Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

RESUMEN:

La Sentencia de la Audiencia Nacional 746/2024, de 31 de enero, aborda un recurso contencioso administrativo que confronta la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central, de 10 de febrero de 2020. En esta resolución se establecía el domicilio fiscal del contribuyente en Galicia, en contra de la posición del demandante, quien argumenta que su verdadero domicilio fiscal se encuentra en Madrid, destacando, entre otros argumentos presentados, que está empadronado en esta ciudad. La Audiencia Nacional falla a favor del contribuyente y cuestiona la falta de una justificación suficiente respecto a los indicios utilizados para determinar el domicilio fiscal por parte de la Administración Estatal de la Agencia Tributaria. Este caso no solo resalta la importancia de las pruebas adecuadas en los procedimientos administrativos, sino que también pone de relieve la complejidad y la sensibilidad de los asuntos relacionados con los cambios de residencia entre diferentes Comunidades Autónomas. La resolución de la Audiencia Nacional invita a una reflexión más profunda sobre la interpretación de los indicios y la aplicación de la normativa fiscal en situaciones donde los contribuyentes trasladan su domicilio fiscal de una comunidad autónoma a otra, para garantizar una aplicación adecuada del sistema tributario, sin olvidar la protección hacia los ciudadanos frente a posibles interpretaciones erróneas por parte de las administraciones tributarias.

Palabras clave: domicilio fiscal; indicios; comunidades autónomas; tributos cedidos.

ABSTRACT:

The Judgment of the National Court (Audiencia Nacional) 746/2024, dated January 31, addresses an administrative litigation appeal that challenges the resolution of the Central Economic-Administrative Tribunal, dated February 10, 2020. This resolution established the taxpayer's tax address in Galicia, contrary to the position of the plaintiff, who argues that

their true tax address is in Madrid, highlighting, among other arguments presented, that they are registered as a resident in this city. The National Court rules in favor of the taxpayer and questions the lack of sufficient justification regarding the indicators used to determine tax address by the State Tax Administration Agency. This case not only underscores the importance of adequate evidence in administrative procedures but also highlights the complexity and sensitivity of matters related to changes of domicile between different Autonomous Communities. The National Court's ruling prompts a deeper reflection on the interpretation of indicators and the application of tax regulations in situations where taxpayers move their tax address from one autonomous community to another, to ensure proper application of the tax system, without neglecting protection for citizens against possible misinterpretations by tax administrations.

Keywords: tax address; indicators; autonomous communities; assigned taxes.

1. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA RESOLUCIÓN COMENTADA

La Sentencia de la Audiencia Nacional 746/2024, de 31 de enero [REC. 562/2020] resuelve un recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (en adelante, TEAC), de 10 de febrero de 2020.

En este proceso se cuestiona la legalidad de la resolución emitida por el TEAC que rechazó la reclamación interpuesta contra el acuerdo del 21 de febrero de 2017, dictado por la Delegada Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), la cual estableció retroactivamente el domicilio fiscal del demandante.

En concreto, en el marco de una investigación y comprobación realizada por la Agencia Tributaria de la Xunta de Galicia sobre el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a los años 2011 y 2012, se solicitó a la AEAT el inicio de un procedimiento para verificar el domicilio fiscal del demandante. Este procedimiento, iniciado el 2 de noviembre de 2017, culminó con el acuerdo del 21 de diciembre de 2017, emitido por la Delegada Especial de la AEAT de Madrid, donde se resolvió situar el domicilio fiscal del demandante en el ámbito de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia.

La resolución de la AEAT expone los indicios que llevaron a la Administración a considerar que el demandante residía en un municipio gallego (Padrón), enumerando, para ello, una serie de hechos en relación con el domicilio en el municipio gallego y con el domicilio en la ciudad de Madrid. En particular, en la resolución mencionada se hace referencia a los siguientes indicios a partir de los cuales la AEAT determina el domicilio fiscal:

- El certificado de empadronamiento del Ayuntamiento de Madrid, que indica la intención inicial del interesado de residir en dicho municipio, aunque se señala que este documento no constituye una prueba definitiva de residencia fiscal.

- Las notificaciones enviadas por la AEAT de Madrid al domicilio en Madrid del demandante, las cuales fueron recibidas por el portero del edificio y no por el demandante.
- Los consumos de electricidad y agua en el inmueble de Madrid, que se comparan con los promedios nacionales, y que sugieren una menor utilización del mismo en relación con los residentes habituales.
- La actividad laboral del demandante y su participación en diversas empresas con domicilio fiscal en el municipio gallego, así como la mayoría de sus cuentas bancarias y documentos legales que hacen referencia a dicho domicilio como habitual.

En este contexto, la controversia se concentra principalmente en la evaluación de los hechos a partir de los cuales la AEAT determinó que el demandante residía en Padrón y no en Madrid. Por lo tanto, el análisis de la Audiencia Nacional se centra en la resolución emitida por la AEAT, ya que es esta la que tomó la decisión objeto de controversia, la cual posteriormente fue revisada por el TEAC.

2. DOCTRINA DEL ÓRGANO RESOLUTOR

La Audiencia Nacional examina un conflicto sobre la residencia fiscal del demandante en Padrón (Galicia) en lugar de Madrid, cuestionando la falta de justificación en la resolución de la Agencia Tributaria y la falta de pruebas concluyentes. Este asunto suscita interrogantes en torno a la fundamentación insuficiente de la AEAT en su resolución inicial y la falta de pruebas contundentes para sostener su dictamen original.

El tribunal, al reconocer el derecho del contribuyente a elegir libremente su lugar de residencia, conforme al artículo 19 de la CE, subraya la responsabilidad de la Administración de demostrar la veracidad de cualquier cambio de domicilio. A pesar de las impugnaciones del demandante respecto a los indicios presentados por la AEAT, esta última enumera varios hechos, aunque la Audiencia afirma que carece de un razonamiento suficiente sobre cómo estos conducen a la conclusión de que la residencia fiscal está en Padrón en lugar de Madrid.

El análisis se extiende hacia una amplia evaluación de estos hechos, resaltando la importancia del registro de padrón municipal como prueba de residencia, aunque se reconoce que no es irrefutable. En un sentido similar, la Audiencia Nacional se cuestiona la relevancia de ciertos indicios presentados por la AEAT, como las notificaciones recogidas por el portero en Madrid o la inscripción en la Seguridad Social, considerándolos insuficientes para invalidar el cambio de domicilio.

Por otro lado, según la sentencia, se otorga mayor peso a los documentos firmados con dirección en Padrón y al análisis de los consumos de electricidad y agua. No obstante, estos indicios, aunque significativos, no parecen ser suficientes para la Audiencia Nacional para respaldar la decisión de la AEAT.

La Sala recalca que su control se centra exclusivamente en los indicios presentados por la AEAT, sin considerar otros aportados por el TEAC. Destaca que los

indicios por sí solos no poseen la misma fuerza de convicción y que su evaluación debe ser integral, considerando su peso conjunto. En conclusión, se afirma en la sentencia que los indicios utilizados por la AEAT no parecen tener la fuerza probatoria necesaria, lo que pone en entredicho su dictamen sobre la residencia fiscal del demandante y resalta la necesidad de una revisión más exhaustiva de las pruebas presentadas.

La Audiencia Nacional falla a favor del demandante en su recurso contra la resolución del TEAC de 10 de febrero de 2020, la cual desestimaba la reclamación interpuesta contra el acuerdo del 21 de febrero de 2017 de la Delegada Especial de Madrid de la AEAT, que establecía el domicilio fiscal del demandante con efectos retroactivos.

3. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA COMENTADA

Antes de profundizar en los argumentos presentados en la sentencia, es importante destacar un fenómeno ampliamente reconocido en el ámbito tributario: las disparidades en la tributación de diversos impuestos cedidos entre las distintas Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) han dado lugar a un creciente número de personas físicas que consideran trasladar su residencia a otra comunidad autónoma con el fin de reducir ciertos costes fiscales. Esta tendencia ha sido impulsada, en parte, por la atribución de competencias fiscales a las CCAA en ciertos impuestos estatales, como lo establece la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y modifica determinadas normativas tributarias.

A pesar de que existe una normativa común para estos impuestos, la realidad es que se han generado, por ejemplo, quince versiones diferentes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) o del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) en nuestro país. Esta diversidad normativa ha creado un escenario complejo en el que los contribuyentes pueden percibir significativas diferencias en su carga fiscal según la comunidad autónoma en la que residen. Como resultado, muchos ciudadanos se sienten incentivados a considerar el cambio de residencia como una estrategia para optimizar su situación tributaria.

El traslado de residencia con fines fiscales no es simplemente una cuestión de búsqueda de beneficios personales, sino que también tiene implicaciones económicas y sociales más amplias, ya que puede influir en la distribución de la riqueza y la actividad económica entre las diferentes CCAA del país.

Como consecuencia de ello, la AEAT, mediante su resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024, prevé como uno de sus cinco grandes pilares de actuación para este año la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las CCAA con el objetivo principal de controlar los tributos cedidos y luchar contra el fraude fiscal en este ámbito.

En concreto, se prevé que las CCAA podrán solicitar, mediante informes individualizados referidos a contribuyentes concretos y debidamente motivados, la realización de actuaciones de comprobación a la Agencia Tributaria. Estas solicitudes podrán ser atendidas por la Agencia Tributaria siempre de acuerdo con los principios de eficacia y eficiencia que deben regir la actuación administrativa y se dirigirán al control de las deducciones sobre el tramo autonómico del IRPF, partiendo de la información suministrada por dichas CCAA, al control del Impuesto sobre el Patrimonio y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mediante el cruce de información sobre titularidad de bienes y derechos, la comprobación de las operaciones inmobiliarias, de operaciones societarias relevantes, la comprobación del domicilio declarado.

Estos mecanismos, así como las previsiones normativas en la materia, que se exponen a continuación, se focalizan a evitar cambios de residencia cuyo objetivo sea reducir la tributación efectiva en los tributos.

En este sentido, como es sabido, el artículo 48 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), establece que el domicilio fiscal es el lugar donde el obligado tributario se relaciona con la Administración tributaria. Para las personas físicas, su domicilio fiscal es su residencia habitual. Sin embargo, para aquellas personas físicas que desarrollan principalmente actividades económicas, la Administración tributaria puede considerar como domicilio fiscal el lugar donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de las actividades. Si no se puede determinar dicho lugar, se considera como domicilio fiscal aquel donde se encuentre el mayor valor del inmovilizado utilizado en las actividades económicas.

Por otro lado, el artículo 28 de la Ley 22/2009 (en adelante, LOFCA) establece criterios para determinar la residencia de las personas físicas en una comunidad autónoma. Se considera residente en el territorio de una comunidad autónoma a una persona física si permanece en dicho territorio un mayor número de días durante el período impositivo del IRPF, los cinco años anteriores al devengo en el ISD o el año anterior al devengo en el ITPAJD y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Se presume que una persona física reside en una comunidad autónoma si su vivienda habitual está en dicho territorio.

Si no se puede determinar la residencia según los criterios anteriores, se considera residente en la comunidad autónoma donde tenga su principal centro de intereses económicos, determinado por la mayor parte de la base imponible del IRPF, considerando los rendimientos del trabajo, del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales, y de actividades económicas. En caso de no poder establecer la residencia conforme a estos criterios, se considerará residente en el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

El artículo 72 de la Ley 35/2006 (en adelante, LIRPF), también establece criterios similares para determinar la residencia en una comunidad autónoma. Además, establece que las personas físicas que cambien su residencia habitual a otra comunidad autónoma cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, siempre que esta nueva residencia actúe como punto de conexión. Si se considera que no ha habido cambio de residencia, deben presentarse

autoliquidaciones complementarias. No se considerarán cambios de residencia cuyo objetivo sea reducir la tributación efectiva en el impuesto, a menos que se cumplan ciertas condiciones. Además, las personas físicas residentes en España que no permanezcan más de 183 días en el territorio durante un año natural se considerarán residentes en la comunidad autónoma donde se localice el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. Finalmente, las personas físicas que residan en España por presunción se considerarán residentes en la comunidad autónoma donde residan habitualmente su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellos.

A pesar de las disposiciones dentro del ordenamiento jurídico tributario destinadas a prevenir los cambios de domicilio artificiales, parece que las administraciones tributarias enfrentan dificultades para demostrar este hecho, según se desprende de la sentencia analizada. En lo que respecta a la carga de la prueba, el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

La jurisprudencia, como se ha observado en sentencias como la STS 96/2020, de 29 de enero, y la STS 2263/2022 de 2 de junio, ha señalado que “cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen”. Es decir, la Administración debe probar la realización del hecho imponible y los elementos de cuantificación de la obligación, mientras que el obligado tributario debe probar las circunstancias que determinan los supuestos de no sujeción, exenciones, bonificaciones o beneficios fiscales. Se destaca que la carga de la prueba se desplaza a la Administración cuando esta cuenta con los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo.

Sin embargo, la normativa tributaria no especifica qué medios de prueba son suficientes para acreditar el domicilio fiscal, debiéndonos remitir al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil para esclarecer cuáles son los principales medios de prueba en este ámbito.

Por lo tanto, creemos necesario que el legislador tributario defina con precisión cuáles son los principales medios de prueba para acreditar el domicilio fiscal, con el fin de reducir la conflictividad existente en este ámbito. Esto puede seguir el ejemplo de otros casos donde se especifican medios de prueba, como la declaración de una vivienda como vacía a los efectos del recargo sobre el IBI para inmuebles desocupados de forma permanente, donde se admiten como medios de prueba los datos del padrón municipal o los consumos de servicios de suministro.

Por su parte, la sentencia comentada sostiene que cualquier individuo tiene plena libertad para cambiar su domicilio a cualquier parte del territorio, independientemente de las razones que lo motiven. Esto se respalda en el artículo 19 de la Constitución Española, que establece el derecho de los españoles a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional. En este contexto, la jurisprudencia, como la sentencia del Tribunal Constitucional 28/1999, de 8 de marzo, enfatiza que este derecho implica la capacidad del individuo para determinar libremente su lugar de residencia, incluyendo la elección del domicilio.

Asimismo, destaca que, si bien la libertad de residencia y la elección del domicilio no son derechos ilimitados, en este caso no se presentan limitaciones que deban considerarse respecto a este derecho fundamental.

Ahora bien, el ordenamiento jurídico no permite el establecimiento ficticio del domicilio con el fin de obtener ventajas indebidas. Sin embargo, se parte de la premisa de la libertad individual, de modo que, si el contribuyente presenta una justificación razonable para el cambio de domicilio, es responsabilidad de la Administración demostrar que dicho cambio no se ajusta a la realidad. Para ello, la Administración puede valerse de cualquier medio de prueba disponible. Es común que estos medios de prueba sean de naturaleza indiciaria, lo que implica que el control judicial se concentre en el proceso lógico de deducción de los hechos a partir de los indicios presentados.

A pesar de esta declaración, la Audiencia Nacional no considera suficientemente sólidas ninguna de las pruebas presentadas por la AEAT para confirmar el domicilio fiscal del contribuyente. Explica que el padrón municipal actúa como un registro administrativo que recopila información sobre los residentes de un municipio, siendo sus datos utilizados como evidencia de residencia en dicho municipio y del domicilio habitual dentro del mismo. Las certificaciones derivadas de estos datos se consideran documentos públicos y son válidas para todos los efectos administrativos. Sin embargo, se reconoce que, aunque esta prueba de residencia proporcionada por el padrón municipal no es absoluta ni irrefutable, no se puede ignorar su valor por completo, sino que debe considerarse como un punto de partida. En ausencia de elementos convincentes que la contradigan, debe ser tomada en cuenta.

En este contexto, la Sala da poco peso a ciertos indicios presentados por la AEAT. En primer lugar, señala que el hecho de que las notificaciones en el domicilio de Madrid fueran recogidas por el portero de la finca es una situación común cuando existe dicho empleado. Además, el hecho de que el demandante se ausente del domicilio por periodos prolongados resta relevancia a este dato.

En segundo lugar, indica que el hecho de que el demandante esté registrado en la Tesorería General de la Seguridad Social con el domicilio del padrón desde 1993 hasta el momento de las acciones controvertidas tampoco tiene una importancia significativa. Se reconoce que actualizar todos los datos en las distintas Administraciones al cambiar de domicilio puede ser complejo y es común que no se preste atención a aquellas que puedan carecer de relevancia personal.

En tercer lugar, lo mismo sucede con la titularidad del demandante de cuentas corrientes abiertas en sucursales bancarias gallegas. Se argumenta que es comprensible que una persona de 70 años que ha residido siempre en Galicia tenga cuentas corrientes allí, y que el avance tecnológico actual reduce la necesidad de abrir nuevas cuentas corrientes en Madrid al trasladar el domicilio.

Por otro lado, aunque la Sala otorga más relevancia a otros dos indicios, tampoco los considera suficientes para no anular la resolución del TEAC. Destaca que el demandante y su esposa otorgaron escrituras públicas en las que indicaban

su domicilio en Padrón (Galicia), a pesar de estar empadronados en Madrid. Sin embargo, la inclusión del nuevo domicilio de Madrid solo se hizo en una escritura posterior al primer informe de la Hacienda gallega sobre el cambio de domicilio fiscal. Se considera que esta conducta de manifestación del domicilio respalda la postura de la Administración, pero la falta de inclusión en el expediente de todas las escrituras y el hecho de que algunas indiquen un domicilio en Santiago de Compostela disminuyen el valor de este indicio.

En cuanto al análisis de los consumos de electricidad y agua, se considera revelador del domicilio. Aunque se descarta la indefensión aducida por el demandante debido a la falta de inclusión en el expediente del informe y las facturas correspondientes a los suministros, se señala que el consumo eléctrico y de agua en la vivienda de Madrid es inferior al promedio nacional según un estudio, mientras que en la casa de Padrón es superior. Sin embargo, se menciona que el consumo inferior en la casa de Madrid puede deberse a su utilización discontinua, algo que el demandante no ha negado. Además, la casa de Padrón es de grandes dimensiones, lo que podría justificar su alto consumo de suministros, especialmente considerando la capacidad económica del demandante para mantenerla en disposición de ser habitada.

Ahora bien, en nuestra opinión, si bien algunos tribunales han afirmado que los consumos son medios de prueba suficientes para acreditar el domicilio fiscal, esta no debe ser la única prueba tenida en cuenta. Es esencial considerar que estos consumos pueden variar por diversos factores, como el tamaño de la vivienda, las prácticas de ahorro energético, o incluso períodos de ausencia temporal. Por lo tanto, a nuestro entender, para una evaluación más precisa y justa, es fundamental complementar este tipo de prueba con otros elementos que respalden o contradigan la residencia en un determinado lugar. En este sentido, otra parte de la jurisprudencia ha destacado la importancia de no basar exclusivamente la determinación del domicilio fiscal en el consumo de servicios básicos, sino en una evaluación integral de todas las pruebas disponibles. En este sentido, la administración tributaria debe presentar pruebas adicionales que respalden su posición, como registros de propiedad, consultas médicas, adscripción a gimnasios o movimientos de pagos, entre otros. Solo de esta manera se puede garantizar una decisión justa, evitando conclusiones precipitadas o injustificadas basadas únicamente en un aspecto parcial de la situación¹.

Pese a ello, aunque los datos de consumo suelen ser considerados reveladores del uso de una vivienda, en este caso concreto, la Audiencia Nacional señala que existen elementos que distorsionan su análisis y, por lo tanto, su fuerza probatoria. Por tanto, no se pueden extraer conclusiones seguras a partir de este indicio.

En el caso bajo consideración por la Audiencia Nacional, además de los datos de los suministros de agua y electricidad, se han presentado otros indicios que, en

¹ Sobre los diferentes medios de prueba existentes y su posible validez, es especialmente interesante el trabajo de GONZÁLEZ APARICIO, M. "La residencia autonómica y su prueba", *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2023.

nuestra opinión, pueden ser suficientes para respaldar la validez de la resolución impugnada. Es importante tener en cuenta que algunas sentencias de tribunales superiores de justicia, como la STSJ de Galicia 417/2021, emitida el 5 de octubre, han aceptado como media de prueba un único hecho. Por ejemplo, esta sentencia, a pesar de que el contribuyente demuestra su domicilio fiscal en Madrid mediante su empadronamiento en la ciudad, acepta como única prueba para refutar esta afirmación el hecho de que en dos autoliquidaciones del IRPF constaba un domicilio diferente al indicado en el empadronamiento.

Asimismo, el Tribunal Supremo, si bien en otros ámbitos del derecho, ha establecido criterios claros en sus sentencias, como en las de 23 de mayo de 2001, 14 de febrero de 2020, 1 de marzo de 2020 o 26 de marzo de 2007, donde destaca que la fuerza probatoria de la prueba indiciaria radica en la interrelación y combinación de los indicios presentados. En este sentido, el Tribunal Supremo ha rechazado la idea de valorar aisladamente los indicios, ya que su validez se refuerza cuando todos ellos apuntan en una misma dirección, conformando un contexto integrado por la dinámica de los hechos y el conjunto de elementos indiciarios interrelacionados.

En más de una ocasión, el Tribunal Supremo ha enfatizado que: “el análisis desahogado o aislado de cada indicio como islotes robinsonianos fuera del contexto integrado por la dinámica de los hechos y el resto de los elementos indiciarios interrelacionados, resulta manifiestamente contrario a las máximas de la experiencia y a los conocimientos científicos sobre la teoría de las probabilidades”. Por lo tanto, también en nuestro entender, es esencial considerar el conjunto de pruebas presentadas y su relación entre sí para evaluar adecuadamente la situación.

En este sentido, resulta relevante cuestionar si la Audiencia Nacional ha valorado de manera exhaustiva todas las pruebas presentadas por la AEAT, en línea con los principios establecidos por el Tribunal Supremo. La omisión de algún elemento probatorio o la falta de consideración de la interrelación entre los indicios podrían afectar la validez del proceso de determinación del domicilio fiscal del contribuyente. Por lo tanto, es fundamental que los tribunales realicen una evaluación integral y contextualizada de todas las pruebas presentadas antes de tomar su decisión.

Por último, si bien la legislación relacionada con la determinación del domicilio fiscal aborda una amplia gama de disposiciones, es evidente que en este ámbito tan complejo pueden surgir interpretaciones ambiguas, lo que subraya la importancia de que tanto el contribuyente como la administración tributaria presenten pruebas sólidas para respaldar sus respectivas posiciones sobre el domicilio fiscal. Es interesante señalar que, a diferencia de otros aspectos legales, como la entrada en el domicilio fiscal protegido constitucionalmente, la jurisprudencia del Tribunal Supremo en este ámbito sigue siendo escasa hasta la fecha. Por otro lado, en los últimos meses, la Audiencia Nacional ha asumido un papel preponderante al pronunciarse con mayor frecuencia sobre cuestiones relacionadas con la determinación del domicilio fiscal.

4. REFLEXIONES FINALES

La Audiencia Nacional parece que no se lo va a poner nada fácil a la AEAT para determinar, en caso de conflicto, la residencia fiscal de un contribuyente. Además de la sentencia ahora comentada, recientemente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2023 [REC. 475/2020], que aborda otro caso en el que se cuestiona el domicilio fiscal de un contribuyente, afirma, en un sentido similar, que la determinación de la residencia fiscal de una persona física no puede basarse únicamente en los patrones de consumo, solicitudes a empresas de transporte o domicilios fiscales anteriores de empresas relacionadas con el contribuyente en ejercicios fiscales anteriores.

En concreto, afirma la sala que la AEAT basa su decisión en diversos indicios, como registros de vuelos entre Barcelona y Madrid, cuentas bancarias en Barcelona y la escolarización de los hijos en Barcelona, entre otros. Sin embargo, la Audiencia Nacional determina que la mayoría de estas pruebas no eran suficientes para establecer la residencia fiscal del contribuyente en Barcelona. También hace hincapié en que las visitas de los Agentes Tributarios tanto a la vivienda declarada en Madrid como al complejo empresarial no arrojaron resultados claros, debido a discrepancias en las declaraciones de los testigos. Además, destaca que la mayoría de las empresas del contribuyente tenían su domicilio fiscal en Madrid, lo que contradecía el argumento de la AEAT sobre el traslado de algunas empresas desde Barcelona. La comparación de consumos entre las viviendas de Madrid y Barcelona se refería a ejercicios fiscales anteriores y no al año en cuestión.

También, si bien el empadronamiento en Madrid no es concluyente por sí solo, se considera un indicio reforzado de la residencia en Madrid. Según el art. 16 LRBRL, los datos del padrón constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo y las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos. La Sala afirma que la AEAT no aportó pruebas sólidas en el procedimiento de determinación de la residencia fiscal que demostraran la residencia fiscal en Barcelona, ya que en su mayoría se referían a otros ejercicios fiscales. Por lo tanto, anula el acuerdo de rectificación impugnado, ya que considera que la AEAT debe respaldar su posición con pruebas sólidas que contradigan el padrón municipal y la declaración del contribuyente, además de tener que aportar pruebas que no se refieran a otros ejercicios fiscales.

En este contexto, la situación parece compleja, ya que, en ausencia de un cambio de criterio por parte de la Audiencia Nacional, resulta difícil impedir la migración de contribuyentes de una comunidad autónoma a otra donde pueda haber una tributación más favorable. Esta situación obliga, hasta cierto punto, a que algunas CCAA se vean en la necesidad de aprobar incentivos fiscales similares en los impuestos cedidos a los de otras CCAA, con el fin de evitar, en la medida de lo posible, los cambios de residencia de los contribuyentes.

En este contexto complejo, donde la determinación del domicilio fiscal se enfrenta a interpretaciones diversas y a la necesidad de presentar pruebas sólidas, se

plantea un desafío significativo para la AEAT y otros organismos tributarios. La migración de contribuyentes de una comunidad autónoma a otra, en busca de condiciones fiscales más favorables, plantea interrogantes, a nuestro entender, sobre la eficacia del sistema tributario.

Ante esta situación, algunas CCAA se ven obligadas a considerar la implementación de incentivos fiscales similares a los de otras CCAA, con el fin de evitar la fuga de contribuyentes. Esto podría generar un efecto de competencia fiscal entre CCAA, donde cada una busca atraer o retener a los contribuyentes mediante la mejora de sus condiciones fiscales.

Sin embargo, este enfoque también plantea interrogantes en términos de sostenibilidad presupuestaria. La competencia fiscal puede llevar a una erosión de la base imponible en algunas CCAA y a una mayor disparidad en la recaudación de impuestos entre distintas partes del país. Además, la implementación de incentivos fiscales puede generar tensiones entre las distintas administraciones tributarias y dificultar la coordinación fiscal a nivel nacional.

En última instancia, la complejidad de la determinación del domicilio fiscal y las implicaciones del traslado de contribuyentes subrayan la necesidad de un enfoque integral y coordinado en materia tributaria, y en este caso, también en los medios de prueba. Es fundamental buscar un equilibrio entre la competencia fiscal entre CCAA, la justicia en el sistema tributario y la sostenibilidad de los presupuestos públicos, con el objetivo de garantizar un sistema tributario justo y eficiente para todos los contribuyentes y para el conjunto del país.

5. BIBLIOGRAFIA

- GIL GARCÍA, E. "La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 193, 2022.
- GONZÁLEZ APARICIO, M. "La residencia autonómica y su prueba", *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2023.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. "Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una menor tributación efectiva", *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2016.
- MERINO JARA, I. "Residencia y domicilio fiscal: personas físicas", *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 301, 2023.
- VEGA BORREGO, F.A. "Residencia autonómica: criterios para determinar la Comunidad Autónoma donde reside el contribuyente", en AAVV: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Editorial Aranzadi, 2009.

