

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo**  
**Contencioso-Administrativo**  
Sección: SEGUNDA

**SENTENCIA**

**Fecha de Sentencia:** 11/11/2009

**RECURSO CASACION**

**Recurso Núm.:** 8294/2003

**Fallo/Acuerdo:**

**Votación:** 28/10/2009

**Procedencia:** AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

**Ponente:** Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero

**Secretaría de Sala :** Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**Escrito por:** CBF

**Nota:**

**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

**RECURSO CASACION Num.: 8294/2003**

**Votación: 28/10/2009**

**Ponente Excmo. Sr. D.: Manuel Vicente Garzón Herrero**

**Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo**

## **SENTENCIA**

**TRIBUNAL SUPREMO.  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN: SEGUNDA**

**Excmos. Sres.:**

**Presidente:**

**D. Rafael Fernández Montalvo**

**Magistrados:**

**D. Manuel Vicente Garzón Herrero**

**D. Manuel Martín Timón**

**D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco**

**D. Óscar González González**

---

En la Villa de Madrid, a once de Noviembre de dos mil nueve

**VISTO** por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación Ordinario interpuesto, por **D<sup>a</sup>. A.S.V.**, representada por el

Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la sentencia de 3 de julio de 2003, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictada en el Recurso Contencioso-Administrativo número 331/01; en cuya casación aparece como parte recurrida, **la Administración General del Estado**, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 3 de julio de 2003, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: "**FALLAMOS:** 1º.- Desestimar el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la representación de Dª. A.S.V. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de febrero de 2001, la cual confirmamos por encontrarse ajustada a Derecho. 2º.- No imponer las costas del recurso."

**SEGUNDO.-** Contra la anterior sentencia, el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de Dª. A.S.V., interpuso Recurso de Casación en base a seis motivos de casación: "Primero.- Vulneración del artículo 12.1 de la Ley 30/1992, en relación con las normas reguladoras de la competencia de los órganos de Inspección de la Agencia Tributaria: Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986 y Resolución de 24 de marzo de 1992. Segundo.- Vulneración del artículo 63 de la Ley 30/1992, en relación con el artículo 12.1 de la misma. Tercero.- Vulneración de las normas reguladoras de la carga de la prueba: artículo 1214 del Código Civil y artículo 114 de la Ley General Tributaria; así como el principio del ordenamiento jurídico que obliga al juzgador a apreciar la prueba ajustándose a las reglas de la sana crítica; son infringidos así mismo los artículos 1253 del Código Civil y artículo 118 de la Ley General Tributaria, así como el artículo 4 a) en relación con 6.uno de la Ley 44/1978 y artículo 11.uno a) en relación con el 12.uno de la Ley 18/1991. Cuarto.- Infracción del artículo 2.3 del Código Civil, en relación con el artículo 12.tres de la Ley 18/1991. Quinto.- Respecto de los años 1989, 1990 y 1991, infracción del artículo 2.3 del Código Civil, en relación con el artículo 12.uno.b) de la Ley 18/1991.

Sexto.- Respecto de los años 1992 y 1993, infracción del artículo 12.uno.b) de la Ley 18/1991.". Termina suplicando de la Sala se case y anule la sentencia impugnada, anulándose, por consiguiente, las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos Regional y Central, así como las liquidaciones tributarias de que traen causa.

**TERCERO.-** Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 28 de octubre de 2009, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, Magistrado de la Sala

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, actuando en nombre y representación de D<sup>a</sup>. A.S.V., la sentencia de 3 de julio de 2003, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 331/2001 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 9 de febrero de 2001, desestimatoria del recurso de alzada formulado por la misma recurrente contra la anterior Resolución, de fecha 2 de junio de 2000, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, por la que fueron parcialmente estimadas -anulando las sanciones impuestas- las Reclamaciones Económico Administrativa -acumuladas- formuladas por la misma recurrente contra:

a) Cinco Resoluciones, de fecha 15 de diciembre de 1998, del Inspector Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por las que fueron aprobadas liquidaciones tributarias en las que figuraba como obligado tributario la recurrente, por el concepto de Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas,

correspondientes a los ejercicios de 1989,1990, 1991, 1992 y 1993, con deudas totales, respectivamente, de 64.038.758 pesetas (Cuota: 33.308.130 e Intereses de demora 30.730.628), 100.828.873 pesetas (Cuota: 55.927.935 e Intereses de demora: 44.900.938), 91.385.253 pesetas (Cuota: 54.325.552 e Intereses de demora: 37.059.701), 126.071.356 pesetas (Cuota: 80.685..314 e Intereses de demora 45.386.042) y 197.899.769 pesetas (Cuota 136.713.712 e Intereses de demora: 61.185.977); las citadas Resoluciones confirmaban íntegramente las propuestas de liquidaciones que se contenían en las Actas de Disconformidad A02 nº NUM000, A02 nº NUM001, A02 nº NUM002, A02 nº NUM003 y A02 nº NUM004, extendidas en fecha de 10 de noviembre de 1998, por la Inspección de Tributos del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el expresado Impuesto y ejercicios.

La sentencia de instancia desestimó el recurso y no conforme con ella la demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

**SEGUNDO.-** Los motivos de casación esgrimidos por la recurrente son los siguientes:

1º.- Vulneración del artículo 12.1 de la Ley 30/1992, en relación con las normas reguladoras de la competencia de los órganos de Inspección de la Agencia Tributaria: Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986 y Resolución de 24 de marzo de 1992.

2º.- Vulneración del artículo 63 de la Ley 30/1992, en relación con el artículo 12.1 de la misma.

3º.- Vulneración de las normas reguladoras de la carga de la prueba: artículo 1214 del Código Civil y artículo 114 de la Ley General Tributaria; así como el principio del ordenamiento jurídico que obliga al juzgador a apreciar la prueba ajustándose a las reglas de la sana crítica; son infringidos así mismo los artículos 1253 del Código Civil y artículo 118 de la Ley General Tributaria, así como el artículo 4 a) en relación con 6.uno de la Ley 44/1978 y artículo 11.uno a) en relación con el 12.uno de la Ley 18/1991.

4º.- Infracción del artículo 2.3 del Código Civil, en relación con el artículo 12.tres de la Ley 18/1991.

5º.- Respecto de los años 1989, 1990 y 1991, infracción del artículo 2.3 del Código Civil, en relación con el artículo 12.uno.b) de la Ley 18/1991.

6º.- Respecto de los años 1992 y 1993, infracción del artículo 12.uno.b) de la Ley 18/1991.

**TERCERO.-** Los dos primeros motivos se sustentan en una infracción del artículo 12 de la L.R.A.P. y P.C. que resulta de la vulneración de la Orden de Ministerial de 26 de mayo de 1986 en relación con el artículo 63 del mismo texto legal.

El recurrente anuda la anulabilidad invocada a la circunstancia de que la incompetencia invocada es una infracción material del ordenamiento lo que comporta la anulación del acto conforme a lo dispuesto en el artículo 63 citado.

Al razonar así la recurrente olvida que ella mismo manifestó que el 26 de mayo de 1997, el entonces representante de A.S.V. presentó una reclamación en queja impugnando la competencia de la Dependencia Regional de Inspección. Ello pone de relieve que el superior jerárquico de la Oficina Regional conoció la cuestión competencial ahora planteada.

Se hace preciso tener en cuenta lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 67 de la L.R.J.A.P. y P.C. que establece: "Si el vicio consistiera en incompetencia no determinante de nulidad, la convalidación podrá realizarse por el órgano competente cuando sea superior jerárquico del que dictó el acto viciado" es, por tanto, evidente la convalidación de la actuación que se ha producido en virtud del escrito de queja en su día formulado.

Con independencia de ello entendemos que tampoco infringió el artículo 12 de la L.R.J.A.P. y P.C. Venimos insistiendo y admitiendo que las normas competenciales aplicadas ni son unívocas, ni claras. Ello puede generar, si no se remedia, situaciones irreversibles para la propia Agencia y para los derechos

fundamentales de los ciudadanos. En el presente supuesto nada de eso ha sucedido pues las normas reguladoras permiten la interpretación efectuada.

**CUARTO.-** Respecto al tercero de los motivos hay que comenzar por afirmar que a los efectos del ejercicio 1989 la declaración de la recurrente ante las autoridades españolas, en el mes de agosto, en el sentido de que con efectos de junio de ese ejercicio había pasado a residir en Andorra, es irrelevante. Y es irrelevante porque en el mes de agosto del ejercicio 1989 ya se habían cumplido los 183 días de residencia en territorio español a que se refiere el artículo 6.1 de la Ley 44/78 para que concurra la residencia en territorio español.

Con independencia de lo anterior, conviene dejar claro el concepto de "Residencia" y su alcance. De un lado, se exige un elemento espiritual, la "intención" de residir en un lugar determinado. De otra parte, es necesario que se de un elemento material, la residencia efectiva. La doctrina de la Sala 1ª sobre este problema ha vacilado entre dar relevancia al elemento subjetivo o al objetivo. En materia fiscal y para el legislador de 1978 no ofrece dudas que el elemento relevante es el elemento objetivo. Por eso el artículo sexto, alude al elemento objetivo de la "permanencia" como rasgo definidor de la residencia. Establece también el apartado segundo una presunción de residencia cuando por las circunstancias en que tenga lugar la ausencia se puede inducir (lo que parece hacer presumir un elemento intencional de permanencia) que no durará más de tres años.

Por tanto el cambio de residencia para la norma fiscal de 1978 exigía no sólo una voluntad de residir en otro lugar, sino la efectividad de esa voluntad. Es decir la efectiva residencia por más de 183 días en otro territorio distinto del español.

La recurrente en su escrito confunde los conceptos de "residencia" y "domicilio" (entendido éste como el lugar en que alguien ejerce sus derechos y cumple sus obligaciones). Por eso afirma: "En cuanto a lo primero, en ningún momento hemos pretendido que A.S.V. tuviese residencia efectiva en Andorra, en el sentido de permanecer en aquel país más de ciento ochenta y tres días dentro de cada año natural.". Desde la perspectiva del concepto de residencia que utiliza el legislador de 1978 se puede ser residente en España, o, en otro

lugar. Pero lo que resulta indudable es que no se deja de ser residente en España por el mero hecho de manifestar que se ha solicitado la residencia en otro lugar sí a ello no se añade la efectiva residencia en el punto elegido.

Por ello, es claro el acierto de la sentencia de instancia privando de relevancia a los documentos que pretendían acreditar la residencia de la recurrente en Andorra, pues las propias afirmaciones de la recurrente permiten deducir no sólo que nunca residió efectivamente en Andorra, sino que tampoco tuvo intención de hacerlo en ningún momento.

Ello comporta que debe ser desestimado el motivo analizado, y ello sin olvidar que el motivo no está exento de valoraciones probatorias que, como es sabido, están fuera del Recurso de Casación. Es decir, ni los presupuestos de la actora se pueden compartir, ni puede censurarse la valoración de la prueba que la sentencia efectúa ni los resultados obtenidos por efectos de esa valoración.

Finalmente, las referencias que en la sentencia se hacen al "círculo de intereses de la actora" hay que entenderlas no como aplicación de los criterios de la Ley 18/91 -por otra parte perfectamente legítimos en lo que se refiere a los ejercicios 92 y 93- sino como mecanismos que, junto con otros, y la falta de prueba de residencia en país distinto a España, demuestran la residencia de la recurrente en territorio español.

**QUINTO.-** Parece evidente que los razonamientos anteriores privan de virtualidad a los motivos cuarto, quinto y sexto pues se parte en ellos de que han sido aplicados retroactivamente los criterios de residencia establecidos en la Ley 18/91. Como hemos dicho no es así, pues para los ejercicios anteriores a 1992 el único criterio aplicado es el artículo 6.1 de la Ley 44/78. Para los posteriores, y visto que la recurrente no adquirió la residencia en territorio extranjero, es clara la aplicabilidad de tales preceptos, sin que, de otro lado, su diferente contenido, con respecto a la Ley 44/78, sea relevante para la decisión de los hechos que configuran al litigio.

**SEXTO.-** Lo razonado comporta la desestimación del Recurso de Casación que decidimos con expresa imposición de costas a la recurrente, en

virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, que no podrán exceder de 3.000 euros.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

### **F A L L A M O S**

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación Ordinario formulado por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de **D<sup>a</sup>. A.S.V.**, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 3 de julio de 2003, recaída en el Recurso Contencioso-Administrativo al principio reseñado, con expresa, por obligada, imposición de costas a la parte recurrente, que no podrán exceder de 3.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos

D. Rafael Fernández-Montalvo

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Manuel Martín Timón

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. Oscar González González

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. **D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO**, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO**.