



Roj: **STS 4306/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:4306**

Id Cendoj: **28079130022017100435**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/11/2017**

Nº de Recurso: **812/2017**

Nº de Resolución: **1850/2017**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1.850/2017**

Fecha de sentencia: 28/11/2017

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 812/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 31/10/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: FGG

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 812/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1850/2017**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Angel Aguillo Aviles



D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 28 de noviembre de 2017.

Esta Sala ha visto ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación nº **812/2017**, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 28 de noviembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Única) del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, pronunciada en el recurso nº 10/2016, sobre devolución de retenciones ingresadas a efectos del IRPF. La parte favorecida por la sentencia impugnada no ha comparecido en el recurso de casación.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 28 de noviembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, desestimatoria del recurso 10/2016.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) Don Valentín fue beneficiario de una beca del Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX) en virtud de la que suscribió un contrato, conforme al cual desarrollaría su labor, desde el 1 de octubre de 2010 hasta el 30 de septiembre de 2011, en la Oficina Económica y Comercial de España en Bucarest (Rumanía), hechos que no fueron controvertidos en el debate de instancia.

b) Durante dicho ejercicio 2011 le fue retenidas por el ICEX la cantidad de 3.481,32 euros a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En su día había presentado autoliquidación por el mencionado impuesto.

c) Por considerarse no residente fiscal en España, el contribuyente presentó en la Agencia Tributaria (AEAT) con fecha de 12 de febrero de 2015 el modelo 210 del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), en que solicitó la devolución de la cantidad retenida a cuenta del IRPF de 2011.

d) En contestación a esta solicitud, la Oficina de Gestión Tributaria en Asturias de la AEAT formuló propuesta de resolución, de fecha ignorada, en las que se denegó la devolución solicitada, concluyendo que el interesado debía tributar en España por el IRPF al no haber aportado certificado acreditativo de residencia por la autoridad fiscal competente de otra jurisdicción tributaria, ni haber acreditado la tributación de la renta percibida en los Estados de destino. Esta propuesta condujo a la liquidación provisional denegatoria de la devolución pedida, una vez que el interesado evacuó el traslado para alegaciones que se le confirió.

e) Interpuesto por el Sr. Valentín frente a aquella liquidación provisional reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) del Principado de Asturias, el mencionado órgano de revisión la desestimó mediante resolución de 23 de octubre de 2015 (reclamación núm. NUM000 -ejercicio 2011-).

### SEGUNDO. La sentencia de instancia.

1. Frente al citado acuerdo desestimatorio, don Valentín interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, dando lugar a la sentencia ahora impugnada en esta casación, la cual estimó el mencionado recurso, anuló los actos administrativos impugnados y reconoció el derecho de la actora a la devolución de las cantidades reclamadas, que la Sala de instancia considera indebidamente retenidas, más sus intereses legales. La sentencia razona en los siguientes términos (FJ 3º), sintéticamente expresados:

"[...] TERCERO.- Que tras una detenida y pormenorizada valoración de las alegaciones de hecho y de derecho formuladas por las partes litigantes en este proceso, así como de lo actuado en vía administrativa y judicial, debe comenzar esta Sala centrandó la cuestión litigiosa, que no es otra que determinar si es obligatorio para el recurrente tributar en España por el IRPF, durante el periodo impositivo en el que se acredita que no ha residido en nuestro país durante más de 183 días, al disfrutar de una beca del Instituto Español de Comercio Exterior



(ICEX) que le obligó a permanecer durante ese tiempo fuera de España, de lo que se derivaría la cuestión referida a la necesidad de que la Administración procediera a la devolución de las cantidades retenidas a la retenedora del recurrente en concepto de IRPF por ese periodo impositivo.

Vamos a comenzar el análisis de los motivos impugnatorios articulados por la parte recurrente, por el que se relaciona con el fondo de la cuestión litigiosa, es decir, el aludido en tercer lugar en el Fundamento Jurídico Segundo de esta resolución.

Ciertamente el art. 8 de la Ley 35/06, de 28 de Noviembre, de IRPF, cuando delimita el concepto de contribuyente en este tributo, que el artículo 1 define como personal y directo, incluye a las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, previsión completada por el art. 9 que establece que se entenderá que tendrán su residencia habitual en España quienes, entre otros supuestos, a) permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este periodo de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que acredite su residencia fiscal en otro país.

Así las cosas, en el caso que aquí se decide, existió un hecho cierto y reconocido por la propia Administración demandada, que el recurrente ha permanecido fuera de España más de 183 días durante el año natural que se corresponde con el periodo impositivo, art. 12 de la Ley 35/06. A juicio de esta Sala, esa residencia en otro país en el que se desarrollaban las actividades propias de la beca obtenida, no pueden calificarse de ausencias esporádicas ya que el hecho de la residencia fuera de España, durante más de 183, no sólo es un hecho cierto, sino que además responde a una circunstancia en absoluto relacionada con algo ocasional, sino que era una ausencia continuada, permanente y además con la finalidad de buscar y abrir caminos profesionales en el sector exterior, es decir, directa e íntimamente relacionado con la posibilidad más que cierta de que tuviese una consecuencia, obtener un trabajo en ese sector, es decir, fuera de España.

Por tanto, no solo concurre un elemento objetivo y cierto como es la no residencia en España durante más de 183 días durante un año natural, lo que por sí mismo justificaría la no obligación de tributar en España por IRPF, sino que en el supuesto que se quisiera añadir la exigencia de un requisito de orden subjetivo en relación con la intención de residir fuera de España, éste se produciría en este concreto supuesto que se decide, ya que no existe ningún elemento del que se pueda desprender la inexistencia de esa intención de residir fuera de España. En todo caso no sería fácil, desde el punto de vista probatorio, supeditar la obligación de tributar a la concurrencia de un elemento subjetivo como es el de la intención de residir fuera de España. Todo ello además si tenemos en cuenta la imprevisibilidad de esa circunstancia objetiva de la residencia, que a su vez es consecuencia lógica de la movilidad geográfica en una economía y un mercado globalizados.

Lo que sí es cierto es que la exigencia de la acreditación de residencia en otro país o la tributación también en otro Estado, no son requisitos exigibles en un supuesto como el aquí litigioso, donde la Administración no invoca que este último hubiese sido en un territorio considerado como paraíso fiscal.

Así las cosas, debe insistir esta Sala en que no puede calificarse esa estancia en un país extranjero disfrutando de una beca ICEX como una ausencia esporádica, y ello en la medida en la que no responde a una intención cierta de regresar al término de la misma, o al menos no puede tenerse por acreditada una circunstancia subjetiva como ésta. Por tanto, reiteramos nuestra posición de acudir al criterio objetivo de la residencia efectiva fuera de España durante más de 183 días, tal y como exige la norma aplicable.

De esta manera considera esta Sala que lo anteriormente expuesto tiene como consecuencia inevitable la declaración de disconformidad a derecho de la resolución impugnada con la consiguiente estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto que lleva aparejada la anulación de la resolución impugnada y el reconocimiento del derecho de la parte recurrente a la devolución de las cantidades indebidamente retenidas, más los intereses legales que en derecho procedan, todo ello sin necesidad de abordar el resto de los motivos impugnatorios articulados por la parte recurrente [...].

2. En resumen, según la sentencia, la recurrente ha permanecido fuera de España más de 183 días durante el año natural concernido (2011), que se corresponde con el periodo impositivo, conforme al artículo 12 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF). Por ello, señala la sentencia que esa residencia en otro país en el que se desarrollaban las actividades propias de la beca obtenida no puede ser considerada una ausencia esporádica, pues

*"[...] no puede calificarse esa estancia en un país extranjero disfrutando de una beca ICEX como una ausencia esporádica, y ello en la medida en la que no responde a una intención cierta de regresar al término de la misma, o al menos no puede tenerse por acreditada una circunstancia subjetiva como ésta. Por tanto, reiteramos nuestra posición de acudir al criterio objetivo de la residencia efectiva fuera de España durante más de 183 días, tal y como exige la norma aplicable [...]."*



3. Indica, por tanto, la sentencia, que la exigencia de acreditación de la residencia en otro país o la prueba de la tributación en otro Estado no son requisitos exigibles en un supuesto como el enjuiciado, donde la Administración no invoca que el país de destino sea un paraíso fiscal.

4. Como conclusión conducente al fallo, razona la Sala *a quo* la estancia en un país extranjero para desarrollar las actividades propias de una beca ICEX no puede calificarse como ausencia esporádica, pues no responde a una intención cierta de regresar al término del periodo previsto o, al menos, no puede tenerse por acreditada una circunstancia subjetiva de la que así se infiera.

### **TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La Administración General del Estado preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 16 de enero de 2017.

2. En dicho escrito, el Abogado del Estado identificó como infringidos los artículos 8, apartados 1 y 2, y 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), así como los artículos 105.1 y 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 8 de febrero de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 10 de mayo siguiente, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que las cuestiones que presentan ese interés son las que a continuación se expresan, las cuales consisten en determinar:

*«(i) Si la permanencia de un sujeto fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, y a fin de determinar su residencia habitual en España, debe reputarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*(ii) Si el concepto de «ausencias esporádicas» debe entenderse vinculado a un elemento volitivo que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida; o, por el contrario, a un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español.*

*(iii) Si, en cualquier caso, la consideración de las "ausencias esporádicas" como tiempo de permanencia en territorio español exige la acreditación de la residencia fiscal en otros país o si, como entiende la sentencia impugnada, esta exigencia sólo opera cuando el país o territorio de residencia sea considerado como paraíso fiscal».*

### **CUARTO. Interposición del recurso de casación.**

1. La Administración General del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 13 de junio de 2017, que observa los requisitos legales.

2. Sobre la infracción de los artículos 8, apartados 1 y 2, y 9.1 LIRPF sostiene que la sentencia los infringe por: (i) afirmar que el periodo de estancia en el extranjero no tiene la condición de *ausencia esporádica*, prescindiendo del carácter temporal de la beca concedida y de la finalidad de la propia beca, que es la formación; y (ii) prescindir de la obligación del sujeto pasivo de acreditar la residencia fiscal en el extranjero, abriendo así la puerta a un supuesto de desimposición. Si la residencia tiene carácter esporádico, el artículo 9 LIRPF impone con carácter obligatorio la prueba de esa residencia fiscal en el país extranjero, aunque no se trate de un paraíso fiscal. A partir de aquí, trata las siguientes cuestiones:

2.1. La falta de prueba de la intención de establecerse en el nuevo país: elemento objetivo y elemento intencional.

2.1.1. La jurisprudencia de este Tribunal supremo destaca la necesidad de que concurra el elemento objetivo, es decir, la realidad efectiva de la residencia en un lugar, pero en materia de ausencia temporales da entrada a un elemento subjetivo, "*un elemento intencional de permanencia*", elemento que se vincula a la temporalidad o al carácter esporádico de la ausencia. Resulta necesaria la voluntad de residir efectivamente en otro país, rompiendo los vínculos derivados de la residencia habitual.

2.1.2. No es posible realizar un juicio sobre la intención de las personas basado en una prueba directa, pero es posible desentrañarla con base en indicios de los que pueda extraerse una conclusión. En el presente caso se deduce la intención del recurrente de residir en España por los siguientes indicios: (i) el traslado al exterior se produce por la concesión por un organismo oficial de una beca para realizar prácticas, con objeto y duración determinados desde el momento de su concesión; (ii) el organismo concedente se hace cargo del transporte



de ida al país de destino y vuelta a España, una vez concluido el periodo de prácticas; (iii) el recurrente presentó en España la declaración del IRPF, considerándose por tanto residente fiscal en nuestro país.

2.1.3. En definitiva, las circunstancias en que se produjo en este caso la estancia en el extranjero permiten caracterizar la residencia como "*ausencia esporádica*". Si solamente se atendiera al elemento objetivo de la duración, el artículo 9 LIRPF quedaría en muchos supuestos vacío de contenido. Este precepto adquiere significado precisamente en situaciones en las que la ausencia esporádica supera los 183 días.

2.2. Acreditación de la residencia fiscal en otro país. El artículo 9.1.a) LIRPF, a efectos de excluir del cómputo las ausencias esporádicas, permite distinguir entre las situaciones siguientes:

2.2.1. Regla general: ausencias esporádicas cuando el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

2.2.1.1. En una interpretación literal, cabe concluir que el legislador separa dos supuestos distintos (según que el país de residencia en el extranjero sea o no calificado de paraíso fiscal), pero impone a cada uno de ellos un requisito para acreditar la residencia, sin limitarlo a los supuestos de paraíso fiscal. Cuando se invoca la residencia en un país extranjero, si no se trata de un país o territorio calificado como paraíso fiscal, debe acompañarse prueba de la residencia fiscal en ese territorio; si se trata de un paraíso fiscal, la prueba se refiere a la acreditación de la permanencia en ese país o territorio. La Sala de instancia vulnera el tenor literal del precepto cuando limita la necesidad de acreditar la residencia o la tributación en otro país al supuesto de que se trate de un paraíso fiscal.

2.2.1.2. En una interpretación finalística de la norma la Sala de instancia también se equivoca, pues si aquella establece una excepción para las ausencias esporádicas y el obligado tributario establece que en ese periodo su residencia se encontraba en otro Estado, la ley española exige que se acredite esa residencia fiscal. Esta exigencia dota de seguridad jurídica a las relaciones entre el obligado tributario y el Estado y obedece a la necesidad de evitar lo que el TEAR denomina situaciones de "*desimposición*". Como el concepto de ausencia esporádica está vinculado a un elemento interno, la acreditación de la residencia fiscal en el otro Estado exterioriza la voluntad del obligado de residir en otro país.

2.3. Referencia al Modelo de Convenio de la OCDE: no hay ninguna norma en el modelo referido que resulte contraria a la regulación que sobre residencia se contiene en los artículos 8 y 9 LIRPF.

2.4. Como conclusiones, el abogado del Estado establece las siguientes: (1) si bien el concepto de residencia habitual a efectos fiscales es un concepto marcadamente objetivo, la ley introduce una cierta subjetividad o elemento intencional cuando dispone que las *ausencias esporádicas* se computarán como periodos de residencia en España; (2) para valorar el carácter esporádico de una ausencia hay que atender a las circunstancias concurrentes y, en el caso enjuiciado, la circunstancia de que la ausencia trae causa de la concesión de una beca temporal para realizar prácticas en el extranjero; (3) si el obligado tributario pretende que la ausencia inicialmente esporádica supone un cambio de residencia, la LIRPF le impone la prueba de la residencia fiscal en el Estado extranjero; y (4) la prueba de la residencia fiscal en otro Estado se exige aunque dicho Estado no esté incluido entre los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal.

3. Sobre la infracción de los artículos 105.1 y 108.4 LGT, sostiene la Administración recurrente que se ha producido porque la sentencia considera suficiente que exista residencia en el extranjero por más de 183 días, liberando al obligado tributario de toda prueba destinada a acreditar que esa residencia podía desvincularse del objeto y del plazo de duración de la beca, liberándole también de probar la sumisión a la jurisdicción fiscal del territorio extranjero.

4. Señala como pretensión la anulación de la sentencia recurrida y la confirmación de los actos y resoluciones administrativos impugnados. Subraya que no se opone a esa pretensión el hecho de que la sentencia discutida se pronuncie exclusivamente sobre el fondo de la cuestión, sin entrar en el resto de las pretensiones del recurrente. Ello, por las siguientes razones:

4.1. No se produjo alteración de la razón de decidir en la vía económico-administrativa en relación con la tomada en consideración en la decisión de la dependencia gestora. Si en esta última vía se aludía a la falta de acreditación de la residencia fiscal en otro Estado fue porque la Administración partió del hecho de que se trataba de una ausencia esporádica, circunstancia ésta que el TEAR, a la vista de las alegaciones, examinó con mayor detalle.

4.2. El reconocimiento del derecho a la devolución a otros contribuyentes en igual situación, pese a no estar acreditada tal circunstancia, resulta irrelevante, pues no cabe a igualdad en la ilegalidad.

**QUINTO. Falta de personación del demandante en la instancia.**



Don Valentín , demandante en la instancia y favorecido por la sentencia estimatoria, no ha comparecido en este recurso a sostener su derecho, pese a haber sido emplazado para ello conforme a lo dispuesto en el artículo 89.5 LJCA .

#### **SEXTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 8 de septiembre de 2017, fijándose al efecto el día 31 de octubre siguiente, deliberándose el asunto en esa fecha y en sesiones posteriores hasta que se votó y falló el recurso, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, impugnada en casación por el Abogado del Estado, es o no conforme a Derecho, en su tarea interpretativa del concepto de residencia fiscal, a los efectos de los artículos 8.1.a ) y 9.1.a) LIRPF , en relación con el caso sometido al enjuiciamiento de aquélla.

Idéntica cuestión a la que ahora abordamos -también en relación con un becario del Instituto Español de Comercio Exterior al que le fue denegada la devolución de ingresos indebidos amparada en su alegada condición de *no residente*- ha sido resuelta por esta misma Sala y Sección en la sentencia de esta misma fecha dictada en el recurso de casación núm. 815/2017 , deliberado conjuntamente con el que nos ocupa y con otros procedimientos también idénticos.

Decíamos en aquella sentencia, y reiteramos ahora, que no se trata tanto en este proceso -a tenor de las pretensiones de las partes- de definir de un modo abstracto y potencialmente universal conceptos jurídicamente abiertos como el de residencia habitual, permanencia o ausencias esporádicas y establecer en qué medida determinan el acierto o desacierto de la sentencia recurrida, sino de interpretar las normas jurídicas correspondientes en relación con el concreto asunto juzgado por la Sala de Asturias, en cuya sentencia de 28 de noviembre de 2016 -ahora recurrida por el representante procesal de la Administración del Estado- se anulan los actos que deniegan la solicitud de devolución de los ingresos correspondientes a retenciones practicadas en concepto de IRPF, con fundamento en que el peticionario alegaba no tener su residencia fiscal en España y, por ende, no estar sometido al deber legal de contribuir por obligación personal en el citado impuesto.

Los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción literal de los incluidos en aquella sentencia en la que -insistimos- se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

#### **SEGUNDO. Régimen legal en lo que respecta a la condición de contribuyente determinado por la residencia habitual.**

El artículo 8 de la LIRF, bajo la rúbrica de "*contribuyentes*", dispone, en la parte que interesa para dilucidar este recurso de casación, que:

*"1. Son contribuyentes por este impuesto:...*

*a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español".*

Por su parte, el artículo 9, con el título de "*contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español*" , contiene una interpretación auténtica de la locución *residencia habitual* , si bien sustentada en conceptos jurídicos indeterminados, precisamente los necesitados aquí de esclarecimiento. Dice así la norma:

*"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural..."*

Pues bien, a la vista de tales preceptos, que son los que en este asunto resultan polémicos, es preciso discernir el entendimiento de esta segunda norma, para lo cual la primera incógnita que hemos de despejar es la de la medida en que las *ausencias esporádicas* -que debemos precisar y acotar para evitar que una interpretación

extensiva del precepto haga inviable toda posible exclusión de la residencia habitual-, juegan para integrar tal concepto de residencia habitual y, dentro de él, el de permanencia temporal.

### **TERCERO. Noción y finalidad de las ausencias esporádicas a que se refiere el artículo 9.1.a) LIRPF .**

1 . En un sistema como el español donde la condición de contribuyente, a los efectos de su imposición personal, viene determinada por la residencia habitual (concepto jurídico, no limitado al ámbito fiscal) descansa en otro, el de la permanencia en territorio español durante más de 183 días durante el año natural (concepto de orden físico o natural), la llamada legal a las *ausencias esporádicas* tiene un objeto y finalidad bien precisos, los de reforzar la regla principal, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español. No se exige una inamovilidad en el paradero para que se mantenga la permanencia legal por el periodo mínimo que fija la ley para sustentar la residencia habitual.

2 . Debemos desentrañar la función que, en el precepto, desempeña esa referencia a las *ausencias esporádicas* . A tal efecto, es de advertir que la interpretación literal o gramatical de las normas no es siempre la definitiva, que deba imponerse a las demás reglas hermenéuticas, pero constituye un necesario punto de partida, en la medida en que si nos alejamos del sentido propio de las palabras tendremos que explicar las razones que nos asisten para entender incluidos en los términos legales hipótesis no aparentemente presentes en ellos. Pues bien, según el Diccionario de la Real Academia Española -DRAE-, la voz *esporádico* significa "...dicho de una cosa: ocasional, sin ostensible enlace con antecedentes ni consiguientes". Por tanto, desde la perspectiva, ahora, de la interpretación gramatical de la norma ( artículo 3.1 del Código civil ) una ausencia esporádica sería sólo la acaecida de forma ocasional, la que no obedece a un patrón prefijado, continuo o permanente.

3. Traída tal idea al caso aquí enjuiciado, es claro que una ausencia esporádica, atendiendo al sentido propio de las palabras, no puede comprender periodos temporales dilatados en el tiempo y, de hecho, superiores al previsto en el precepto como de permanencia legal (más de 183 días), como tampoco podría absorber, por ejemplo, la totalidad del periodo impositivo, pues en tal caso lo ocasional o esporádico dejaría de serlo y prevalecería sobre lo permanente, en lugar de complementarlo.

4 . Llevadas tales consideraciones al caso examinado, no cabe reputar ocasional o esporádica una ausencia de suyo prolongada, duradera, por periodo superior a 183 días, ya que de aceptar que ello fuera así, el concepto de residencia habitual, sustentado a su vez en el de la permanencia en España, quedaría completamente privado de sentido y razón, pues no habría en ese caso permanencia alguna que completar con la duración de las ausencias esporádicas, que, no cabe olvidar, se asienta sobre un dato de puro hecho, al que la ley asigna no obstante efectos jurídicos, como es la presencia física o la estancia en un lugar o sitio (segunda acepción del DRAE sobre la palabra *permanencia* ). Sin presencia física, aun corregida razonablemente con el factor de las ausencias esporádicas, no hay permanencia en el sentido del artículo 9.1.a) LIRPF y, por ende, tampoco habría residencia habitual.

5. En la estructura del artículo 9.1.a) de la LIRPF , la permanencia, con los requisitos y duración que la ley prefigura, es lo principal y las ausencias esporádicas son lo accesorio o adjetivo, en tanto concebidas para el mantenimiento de aquélla, no obstante sus pérdidas o salidas ocasionales. La permanencia en España, en tal caso, sería superior a 183 días si a los días de presencia o estancia física (si fueran inferiores en cómputo a los 183 días) se adicionan los correspondientes a ausencias esporádicas hasta alcanzar un número de días en el año natural que supere el umbral mínimo.

6. Si no concurre el requisito de la permanencia al que se refiere el artículo 9.1.a) LIRPF , como concepto objetivo o material, son indiferentes para completarla las eventuales ausencias esporádicas, en tanto pierden por completo la referencia legal que les da sentido, esto es, dejan de ser esporádicas por definición.

Tal sucede en el caso analizado en esta casación, donde la ausencia temporal de la interesada -y considerada por la Administración como razón obstativa de la pretensión de devolución formulada-, rebasa ampliamente el plazo de 183 días de permanencia durante 2011 y 2012, siendo así que las circunstancias son justamente las inversas a las determinantes de la residencia legal en España, precisamente por imperativo de la beca obtenida y del contrato suscrito para materializarla, exigencia indeclinable de cuya concesión es el desarrollo de una actividad formativa en el país de destino al que la beca se refiere, continuada en el tiempo y que impide, por esa razón, a quien fuera contribuyente con anterioridad, mantener su residencia habitual en España.

7 . De este modo, la percepción de los ingresos controvertidos está directamente anudada a la obtención de una subvención o medida de fomento condicionada para su mantenimiento a la necesaria ausencia, por periodo prolongado, para servir y dar cumplimiento a su propósito formativo, que no de otro modo podría satisfacerse. Además, la concesión por el ICEX, entidad pública empresarial de naturaleza estatal y ámbito



nacional que tiene como misión promover la internacionalización de las empresas españolas, de una beca de estudios como la concedida, exige necesariamente la permanencia fuera de España por más de 183 días.

8. Cabe agregar a los razonamientos anteriores que, con independencia de la interpretación gramatical del concepto de ausencias esporádicas, que impide acoger la que nos ofrece el abogado del Estado en su recurso, existe otra razón añadida, como que la ley española, unilateralmente, no puede ser interpretada de modo que imponga expansivamente un modelo de tributación personal que favorezca la eventual colisión o conflicto con el que establezcan otros países cuya legislación esté basada en criterios semejantes de residencia habitual - a costa de los cuales se expandiría-, lo que significa que una interpretación extensiva, o más bien correctora, de la norma, por virtud de la cual se extienda la noción de residencia habitual más allá de donde alcance, naturalmente, la residencia efectiva, podría pugnar con las leyes de países en que el interesado pudiera residir de forma real, conforme a una norma semejante a la española.

#### **CUARTO. Respuesta a la primera cuestión interpretativa planteada.**

1. Con las consideraciones efectuadas en el fundamento anterior estamos en disposición de dar respuesta a la primera de las incógnitas que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

*"Si la permanencia de un sujeto fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, y a fin de determinar su residencia habitual en España, debe reputarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .*

La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues la noción jurídica de *ausencia esporádica* no consiente interpretaciones tan amplias como las suscitadas en el recurso de casación, de suerte que hemos de considerar correcta la exclusión de tal posibilidad que contiene la sentencia de instancia.

2. Ha de precisarse que el núcleo de la cuestión que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia, cual es la exégesis de la noción de *ausencias esporádicas* dentro del esquema del artículo 9.1.a) de la LIRPF, viene referido a una particular situación de hecho, la del demandante en la instancia, que en sede casacional deviene inmutable, sobre la que se proyecta tal concepto en el caso presente: a) que la interesada permaneció fuera de España durante más de 183 días de los años 2011 y 2012; b) que tal ausencia obedeció al disfrute de la beca a que hemos hecho constante referencia.

Ello no significa que podamos en esta sentencia, ni debemos, fijar una interpretación jurisprudencial a todo trance del concepto jurídico indeterminado de las *ausencias esporádicas*, ni de sus caracteres configuradores, especialmente los de orden cronológico pues, de un lado, estamos ante una materia casuística y circunstancial, irreductible a la unidad mediante reglas de validez universal; y de otro, porque en sede de casación hemos de atenernos a los hechos apreciados en el proceso de instancia y, a partir de su establecimiento, interpretar la norma.

Ahora bien, si es considerable la dificultad para discernir el concepto que nos ocupa y reducirlo a márgenes tolerables de seguridad, no lo es tanto la tarea de identificar cuándo, notoriamente, se está en la zona de certeza negativa o de exclusión. En otras palabras, cuándo atendidos los hechos y circunstancias concurrentes, una ausencia no puede ser considerada en modo alguno como esporádica. Este es uno de tales casos.

#### **QUINTO. Consideraciones sobre la exigencia de un elemento intencional o volitivo para determinar el concepto de ausencias esporádicas.**

1. Ciertamente, la solución en que desemboca el fundamento anterior, en lo que respecta a la idea de *ausencias esporádicas*, condiciona decisivamente lo que hayamos de responder a la segunda de las cuestiones que, en relación con los mismos preceptos legales, hemos de interpretar.

Se nos suscita, al efecto, la cuestión sobre *"si el concepto de «ausencias esporádicas» debe entenderse vinculado a un elemento volitivo que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida; o, por el contrario, a un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español"*.

2. La primera consideración que merece esta cuestión es que contiene dos aspectos diferentes: uno, si la norma interpretada, a que venimos haciendo referencia, asocia la idea de *ausencias esporádicas* a la voluntad del contribuyente de establecerse ocasionalmente fuera del territorio español y, a un tiempo, de regresar a éste al término del periodo prefijado; la segunda, que debe quedar excluida en este caso debido a las exigencias procesales del recurso de casación, pero que implícitamente asoma en la pregunta, es la de si en este asunto cabría entender revelada tal intención.



3. Comenzando por ésta última faceta del problema, en tanto necesaria para la adecuada comprensión de la cuestión planteada, involucra un problema de prueba de la intención personal no sólo difícil de escudriñar sino, por definición, diferente en cada caso concreto que analizásemos, por pertenecer al ámbito propio de la prueba procesal que incumbe sólo al Tribunal de instancia definir y establecer. A tal respecto, hemos de significar que el auto de admisión no sólo incluyó como relevantes las tres cuestiones expresadas, en que se localiza el interés casacional que presenta el asunto, sino que orilló al tiempo el examen de otros preceptos también considerados como infringidos por el abogado del Estado y que discurrían por el terreno de las presunciones legales, como son los artículos 105.1 y 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

4. Centrándonos en el primero de los aspectos del problema, que margina la cuestión meramente fáctica de si, en el caso presente, hay constancia de tal intención y, de haberla, si era relevante para haber cambiado de signo la sentencia estimatoria, cabe a su vez la reflexión de que, en términos generales, ese elemento intencional al que alude la cuestión formulada está presente, de modo latente, en el enunciado legal mismo del artículo 9.1.a), pues precisamente la norma utiliza, junto a la permanencia en España que podríamos denominar natural, real o efectiva, una regla excepcional que asimila a ese estado de permanencia otro presuntivo, el constituido por las ausencias esporádicas, dando así carta de naturaleza a la voluntad del contribuyente, pues de un lado puede computar tales ausencias como tiempo efectivo o computable de permanencia en España, a fin de ser considerado como contribuyente; y, de otro, puede también mostrar su designio contrario, acogándose a la salvedad que el propio artículo prevé para excluir la operatividad de las ausencias esporádicas, mediante la acreditación de la residencia fiscal en otro país.

5. Importa señalar que, en uno y otro caso de las dos opciones que disyuntivamente plantea la pregunta segunda contenida en el auto, el concepto legal de *ausencias esporádicas*, su entraña misma merecedora de esclarecimiento por este Tribunal Supremo, no experimenta variación alguna, en el sentido de que su concurrencia y efectos no dependen de la exclusiva voluntad del contribuyente, al margen de las circunstancias concurrentes, como el recurso de casación preconiza, sino que lo esporádico solo lo es cuando sucede de forma ocasional o aislada y por periodos de tiempo necesariamente breves.

En otras palabras, no sería esporádica una ausencia que, al margen de su duración o circunstancias, determinara la permanencia fuera de España durante un periodo tal que neutralizase la regla general del artículo 9.1.a) LIRPF, por más que la voluntad del contribuyente fuera la de *"establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida"*. Si ello fuera así, no estaríamos ante un simple retorno -como sugiere la pregunta y desarrolla en su discurso el abogado del Estado-, sino ante una especie de congelación normativa, por tiempo potencialmente indefinido, del concepto de residencia habitual, prescindiendo por completo del requisito de la permanencia en España, como exige el precepto, con fundamento en la sola voluntad del interesado, que a veces se mostrará difícil, cuando no imposible, de acreditar, sobre el propósito temporal de la estancia -aun cuando durase varios años-. No puede modelarse la índole esporádica de las ausencias según el albedrío del afectado en su intención de ausentarse por tiempo limitado de España o de regresar a ella al margen del tiempo y circunstancias.

6. No es esto lo que quiere la ley. La residencia habitual no puede quedar al albur de la voluntad del contribuyente o en manos de la Administración. No debemos olvidar, a este respecto, que el artículo 40 del Código civil, en su primer párrafo, la considera el factor determinante del domicilio de las personas naturales: *"Para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y, en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil"*.

7. En definitiva, la orientación del precepto no es ajena a la admisión, con sujeción a determinados límites, de la voluntad del contribuyente como expresión de la permanencia en España por periodo temporal que supere la mitad del año natural, en la forma que hemos visto, esto es, a través del cómputo de las ausencias esporádicas u ocasionales como integrantes de tal periodo, o bien, negativamente, mediante la prueba de una residencia fiscal contradictoria con la española. Lo que, sin embargo, no es admisible es que la naturaleza de la ausencia o el propósito de regresar a España al término de la actividad que la justifica sean factores que deban ser tenidos en cuenta para definir el carácter esporádico o no de éstas a efectos del repetido artículo 9.1.a).

8. En tal sentido, de las dos opciones que, alternativamente, abre la segunda cuestión enunciada, hemos de entender que la noción de ausencias esporádicas se configura en función de *"...un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español"*. Ya hemos dicho que tal duración o intensidad es de muy problemática precisión *a priori*, lo que no nos impide considerar que la norma no deja en manos del contribuyente la prolongación de su condición de residente fiscal en España por su sola voluntad, sino que la somete al carácter de esporádico, incompatible con ausencias tan prolongadas y estables como la que aquí hemos examinado.



9. El propósito de retorno a España o el hecho de que la Administración concedente de la beca sufrague los costes económicos del regreso a nuestro país no son datos que puedan servir de fundamento para delimitar si una ausencia es esporádica o no. Por otra parte, ese regreso a que se refiere la cuestión segunda que ahora estudiamos, si se produce en las condiciones de los artículos 8 y 9 de la LIRPF, determinaría en su caso la recuperación de la residencia habitual perdida y, con ello, de la condición de contribuyente por obligación personal, pero no mantendría tal condición durante todo el periodo intermedio.

**SEXTO. Consideraciones sobre si la exclusión de las ausencias esporádicas como tiempo de permanencia en territorio español exige la prueba de la residencia fiscal en otro país.**

1. La tercera y última de las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, incorporadas en el auto de admisión, consiste en determinar si *"...en cualquier caso, la no consideración de las «ausencias esporádicas» como tiempo de permanencia en territorio español exige la acreditación de la residencia fiscal en otros país o si, como entiende la sentencia impugnada, esta exigencia sólo opera cuando el país o territorio de residencia sea considerado como paraíso fiscal..."*.

2. Pues bien, la respuesta dada a las dos primeras cuestiones en los fundamentos jurídicos precedentes, acerca del concepto de ausencias esporádicas y, para definirlo, sobre la preponderancia del elemento objetivo, fundado en el elemento de la permanencia en España por el periodo de tiempo mínimo que la ley establece, hace innecesario que nos pronunciemos sobre la tercera de las cuestiones suscitadas, toda vez que, al margen de cuál fuere el criterio de la Sala al respecto, no podría alterar en ningún caso el signo desestimatorio del fallo del presente recurso de casación.

Ello es así porque la materia sobre la que versa esta tercera pregunta discurre en el terreno probatorio, precisamente para la válida acreditación de la condición de residente - o de no residente-, de suerte que la cuestión acerca de si se precisa o no, en todo caso, la certificación de la residencia fiscal en otro país para neutralizar la operatividad de las ausencias esporádicas como complemento de la permanencia en España deviene superflua si se proyecta sobre una realidad inexistente. En otras palabras, si en el caso que debatimos no podemos dar carta de naturaleza a la existencia de *ausencias esporádicas*, como concepto normativo complementario al de permanencia, que la Administración constata, sobreviene en tal caso la irrelevancia de que nos pronunciemos sobre el modo de acreditar una residencia en otro país incompatible con la española, pues ya hemos partido de la base de que, en este concreto asunto, la residencia en España se funda equivocadamente sobre la apreciación de ausencias esporádicas que no son tales.

**SÉPTIMO. Criterios interpretativos sobre los artículos 8.1.a) y 9.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio:

1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.

2º) El concepto de *ausencias esporádicas* debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.

No es necesario, conforme a lo razonado en el fundamento jurídico anterior, dar explícita respuesta a la tercera de las cuestiones señaladas en el auto de admisión.

**OCTAVO. Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso.**

1. A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la Administración General del Estado en este recurso de casación.

2. Se ha de confirmar la sentencia de instancia porque se ajusta a los criterios que hemos establecido y, en consecuencia, anuló los actos administrativos allí impugnados.

**NOVENO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la Administración recurrente -única comparecida en este recurso de casación-, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto.



## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.

2º) Desestimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia dictada el 28 de noviembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Única) del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en el recurso 10/2016 , sentencia que confirmamos.

3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.