



Roj: **STS 4307/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:4307**

Id Cendoj: **28079130022017100436**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/11/2017**

Nº de Recurso: **809/2017**

Nº de Resolución: **1834/2017**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.834/2017

Fecha de sentencia: 28/11/2017

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **809/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 31/10/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

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

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

Transcrito por: CAR

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: **809/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1834/2017

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Angel Aguallo 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 el recurso de casación n.º **809/2017**, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia de 28 de noviembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso contencioso-administrativo n.º.13/2016, sobre solicitud de devolución de retenciones practicadas 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. Jose Antonio Montero Fernandez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación. El debate en la instancia.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de fecha 28 de noviembre de 2016, estimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra las resoluciones del TEARA de fecha 23 de octubre de 2015, que desestimaban la solicitud de devolución de determinadas cantidades retenidas a cuenta del IRPF, ejercicios 2011 y 2012.

La cuestión en debate es delimitada y resuelta en el Fundamento Tercero de la sentencia.

En síntesis se debatía si la parte demandante, ejercicios 2011 y 2012 a efectos del IRPF, ha residido en nuestro país durante más de 183 días, al disfrutar de una beca del ICEX, lo que le obligó a permanecer fuera de España durante su disfrute.

La Sala de instancia parte de lo establecido en los arts. 8 y 9 de la Ley 35/06. Se exige para tributar en España por el IRPF que las personas físicas tengan su residencia habitual en territorio español, y, entre otros supuestos, la tienen quienes 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.

La demandante permaneció 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. Concorre, pues, un elemento objetivo y cierto como es la no residencia en España durante más de 183 días durante un año natural, de añadirse 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 globalizado. Lo que le lleva a concluir que no se está ante una ausencia esporádica, en la medida en 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. Sin que quepa exigir prueba sobre la residencia o tributación en otro país, pues no es requisito exigible.

SEGUNDO.- *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 10 de febrero de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 24 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».

TERCERO.- Interposición del recurso de casación.

1. La Administración General del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 6 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.

CUARTO.- *Falta de personación del demandante en la instancia.*

El 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.

QUINTO.- *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, fijándose al efecto el día 31 de octubre siguiente, habiendo proseguido la deliberación del recurso hasta la audiencia del día 21 de noviembre de 2017, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, 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.

No se trata tanto, pues, 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 sólo en relación con el asunto juzgado. En él se anulan los actos de la Administración 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.

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 del interesado -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, 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 el interesado

permaneció fuera de España durante más de 183 días del año 2011; 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 debamos, 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, acogiendo 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, tal como han sido 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 otro 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. Consta que a la interesada le fue concedida una beca formativa a desarrollar en la Oficina Comercial de Bangkok por plazo de 12 meses, que abarcaba de 1 de octubre de 2010 a 30 de septiembre de 2011, formación que continuó posteriormente en Dinamarca entre noviembre de 2011 y noviembre de 2012.

Los ejercicios en disputa son 2011 y 2012.

En 2011 la interesada permaneció en Bangkok durante un período de nueve meses, esto es sobrepasó con mucho el plazo de 183 días en cómputo anual, siendo evidente por las características de la actividad y tiempo en que debía desarrollarse que residió de manera permanente y efectiva en Bangkok; además en el período restante del año natural, también a causa de la actividad desarrollada, residió en Dinamarca. Resulta diáfano que la interesada no residió en territorio español más de 183 días en 2011, y que las ausencias en Bangkok primero, por un tiempo muy superior a 183 días, y en Dinamarca, completando el año natural, en modo alguno puede entenderse que fueron ausencias del territorio español esporádicas, en el sentido de ocasionales o simplemente temporales.

En 2012 la interesada, igualmente, no residió en territorio español por un período superior a 183 días en cómputo anual; residiendo en Dinamarca hasta noviembre de 2012, período muy superior a los 183 días, y dada la actividad desarrollada, resulta evidente que Dinamarca constituyó en el período citado su lugar de residencia habitual, residencia efectiva, que igualmente excluye por definición que las ausencias del territorio español fuera en 2012 esporádicas, en el sentido contemplado de ausencias del territorio español ocasionales o eventuales.

3. 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 13/2016, sentencia que confirmamos.



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

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Angel Aguallo Aviles

Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez

Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO