Roj: **STSJ PV 25/2025** - **ECLI:ES:TSJPV:2025:25**

Id Cendoj: **48020330012025100007**
Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Bilbao**
Sección: **1**
Fecha: **09/01/2025**
Nº de Recurso: **135/2024**
Nº de Resolución: **38/2025**
Procedimiento: **Procedimiento ordinario**
Ponente: **JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 0000135/2024

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 000038/2025

ILMOS./AS., SRES./AS.:

PRESIDENTE

D LUIS ÁNGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS/AS

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a 09 de enero del 2025.

La Sección primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados/as, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 0000135/2024 y seguido por el Procedimiento Ordinario, en el que se impugna la Resolución de 15-02-2024 del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó la reclamación N.º NUM000 .presentada contra la Resolución del Director General de 8-05-2023. Hacienda que fijó el domicilio fiscal de la reclamante en ese Territorio con efectos de mayo de 2018.

Son partes en dicho recurso:

-DEMANDANTES:D. Celso y D. Pascual , representados por el procurador D. GERMÁN ORS SIMÓN y dirigidos por el letrado D. PABLO JIMÉNEZ SISTIAGA, .

-DEMANDADA:DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por el procurador D. LUIS PABLO LÓPEZ-ABADÍA RODRIGO y dirigida por el letrado D. JOSÉ LUIS HERNÁNDEZ GOICOECHEA.

Ha sido Magistrado ponente el Ilmo. Sr. D. Juan Alberto Fernández Fernandez.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El día 19 de abril de 2024 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. Germán Ors Simón, actuando en nombre y representación de D. Celso y D. Pascual , interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 15-02-2024 del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó la reclamación N.º NUM000 .presentada contra la Resolución del Director General de 8-05-2023. Hacienda que

fijó el domicilio fiscal de la reclamante en ese Territorio con efectos de mayo de 2018; quedando registrado dicho recurso con el número 0000135/2024.

SEGUNDO.-En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados y que damos por reproducidos.,

TERCERO.-En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

CUARTO.-Por decreto de 16 de septiembre de 2024 se fijó como indeterminada la cuantía del presente recurso.

QUINTO.-Se acordó el recibimiento del proceso a prueba, desarrollándose con el resultado que obra en autos.

SEXTO.-En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.-Por resolución de fecha 13 de diciembre de 2024 se señaló el pasado día 19 de diciembre de 2024 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.-En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra la Resolución de 15-02-2024 del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó la reclamación N.º NUM000 .presentada contra la Resolución del Director General de 8-05-2023. Hacienda que fijó el domicilio fiscal de la reclamante en ese Territorio con efectos de mayo de 2018.

Con fecha 14-07-2022 la Hacienda Foral de Gipuzkoa comunicó a la Jefatura de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales del País Vasco de la AEAT, la incoación de actuaciones para la comprobación del domicilio fiscal de la causante de los recurrentes.

La AEAT dio su conformidad a la propuesta de la Hacienda Foral de Gipuzkoa sobre el cambio de domicilio al territorio de la segunda, previas actuaciones de comprobación , si bien con efectos de la fecha (30-05-2018) en que la interesada había comunicado a la Administración estatal su cambio de domicilio a Madrid.

Con fecha 3-03-2023, la Administración Foral demandada notificó a la recurrente la iniciación del procedimiento de cambio de domicilio, y la apertura del trámite de alegaciones, no cumplimentado por la interesada.

La Resolución del Director General de Hacienda de Gipuzkoa de 8-05-2025 acordó fijar el domicilio fiscal de la Sra. Rita en Donostia con efectos del mes de mayo de 2018.

SEGUNDO.-El recurso contencioso-administrativo, previa exposición de las actuaciones practicadas para la verificación del domicilio fiscal de la Sra. Rita , se funda en los siguientes motivos:

1.- La residencia de Doña Rita en Madrid desde junio de 2018 y hasta octubre de 2021, en la misma vivienda en que había residido desde 1980 y hasta 1992; además de ser propietaria de otro inmueble en la misma ciudad.

La razón del traslado a Madrid, ya en 2017, según la misma parte, fue la residencia en esa ciudad de dos nietas de la Sra. Rita ; en la vivienda resultante de la agregación de las dos disponibles; con estancias ocasionales en San Sebastián.

La parte recurrente también refiere que:

- Comunicó el 1-08-2018 el cambio de domicilio a la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

- Prescindió de los servicios de la empleada en su hogar en San Sebastián, aunque la mantuvo de alta en la S.S. (convenio especial) hasta diciembre de 2019 para mejorar sus cotizaciones a efectos de la próxima jubilación.

- El uso de la vivienda en la capital donostiarra de forma ocasional y alternativa por parte de los nietos de la Sra. Rita y por esta en sus estancias ocasionales por razones familiares y de asistencia médica.

2.- Defecto de motivación de la Resolución recurrida : remisión a las circunstancias reseñadas en los informes de las Administraciones tributarias sin explicación de por qué se consideran suficientes las recogidas en dichos informes para fijar el domicilio de la interesada en San Sebastián y no en Madrid con posterioridad a mayo de 2018.

3.- Incumplimiento de la obligación de comunicar el inicio de actuaciones de comprobación, falta de comunicación de la Agencia Tributaria y caducidad de los procedimientos

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

La recurrente expone la duración de las actuaciones practicadas para la comprobación del domicilio fiscal de la Sra. Rita desde la fecha (17-09-2020) de su iniciación : el 17 de junio de 2022, se emite por la Subdirección General de Inspección el citado Informe de Terminación y el 20 de junio de 2022 se propone la inclusión de Doña Rita en el procedimiento de cambio de domicilio (Folio 22 e.a) ; practicándose entre ambas fechas las actuaciones que se reseñan; transcurridos casi 9 meses desde la inclusión de la mencionada en el procedimiento de cambio de domicilio, concretamente, el 3 de marzo de 2023 se notificó a la misma la propuesta de Resolución, conociendo por primera vez en esa fecha la tramitación de las actuaciones.

Así la recurrente alega:

- La falta de notificación personal de la AEAT a la interesada.

- La falta de notificación del inicio de las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal : incumplimiento de los artículos 144.2 de la NFGT ("los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones"); 37 de los Reglamentos de inspección y gestión de Gipuzkoa; idem, de las actuaciones previas de verificación (arts. 144 de la NFGT y 36.2 del Reglamento de inspección).

4.- La caducidad de los procedimientos: art. 100 NFGT de Gipauzkoa.

La recurrente sostiene esta alegación en los meses transcurridos (19) desde la fecha (17-09-2020) de inicio de las actuaciones de comprobación y hasta la fecha (17-06-2022) en que la Sra. Rita fue incluida en el procedimiento de cambio de domicilio, más los 9 meses transcurridos desde la anterior y hasta la fecha (3-03-2023) en que la propuesta de resolución del Subdirector General de Inspección fue notificada a la interesada.

Se cita la STSJ del País Vasco N.º 444/ 2023 de 22 de diciembre ; y las del Tribunal Supremo en que se fundamenta:

SSTS, C-a, Sección 2, de 27 de febrero de 2019 (ROJ: STS 660/2019, RC 1411/2017 y ROJ STS 661/2019, en RC 1415/2017; en cuanto a la utilización de medios de prueba obtenidos en actuaciones de comprobación que hayan caducado.

STS de 26 de febrero de 2019 (ROJ STS 1166/2019, del RC nº 1423/2017, en cuanto a las garantías que está observada a observar la Administración en el procedimiento de información.

5.- Los elementos que acreditan el domicilio de la madre de los recurrentes en Madrid:

- El empadronamiento en Madrid en 2017 y la notificación del cambio de domicilio a la Hacienda Foral el 1 de agosto de 2018, terminadas las obras en las dos viviendas de dicha ciudad para la constitución del inmueble residencia de la propietaria y sus nietas.

* - La suposición del agente tributario (visita del 25-09-2022) sobre la residencia de la Sra. Rita en la vivienda de San Sebastián.

* - Las visitas posteriores (en 2022) al mismo domicilio ; y al de Madrid (el 3-10-2023) , ya restablecida la residencia de la Sra. Rita en San Sebastián.

* - La asistencia médica : ocasional en centros de San Sebastián.

* - Las dos escrituras notariales otorgadas en San Sebastián (1-06-2018 y 1-08-2019) : sin la comparecencia de la Sra. Rita .

* Los consumos de suministros en la vivienda de San Sebastián : ocupación de la vivienda por parte de los nietos de la Sra. Rita , aparte las estancias ocasionales de esta.

* La baja del servicios de teleasistencia del GV por cambio de domicilio; se cambian las domiciliaciones bancarias de los recibos; el domicilio que aparece en sus cuentas bancarias y suministros es el de Madrid; los únicos inmuebles titularidad de Doña Rita son los dos pisos de Madrid y unos proindivisos en Navarra; consejera de dos sociedades con domicilio en Madrid; importantes obras de acondicionamiento en su residencia de Madrid en el año 2018.

Asimismo, la recurrente considera desvirtuados los datos en que se apoya la Resolución recurrida :

- La modificación de las condiciones laborales de la empleada de limpieza de su hogar, Doña Trinidad , reduciéndose sustancialmente en 2017 su jornada y que dejó de prestar sus servicios a partir del 1 de enero de 2019.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

- La residencia en Madrid, en el mismo domicilio que el de Doña Rita , de sus dos nietas, Doña Sonia y Doña Tamara .

TERCERO.-la demandada se ha opuesto a la estimación del recurso contencioso-administrativo, previa exposición de las actuaciones reseñadas en el fundamento primero, por los siguientes fundamentos:

1.- Motivación de la Resolución recurrida, de conformidad con la propuesta de la AEAT, y preceptos de aplicación de la Ley del **Concierto económico** y NFGT de Gipuzkoa; y su firma por el órgano competente, previas actuaciones, también firmadas, por el Subdirector General de Inspección y Jefatura del Servicio que constan en los folios que se citan del expediente.

2.- Tramitación del procedimiento legalmente establecido por el art. 43.9 de la Ley del **Concierto** para el supuesto de conformidad entre las dos Administraciones tributarias; incluida la notificación a la interesada del acuerdo de iniciación, una vez que la Hacienda Foral recibió el informe de la AEAT.

3.- No caducó el expediente de cambio de domicilio : no transcurrieron seis meses entre las fechas de incoación y de notificación de la resolución a la interesada.

La demandada considera de inaplicación al caso la STSJ del País Vasco N º44/ 2023 de 22 de diciembre, por tratarse en ella de la residencia en el extranjero del recurrente, y no en territorio común o foral, de conformidad con el **Concierto Económico**; y las sentencias del Tribunal Supremo también invocadas por los recurrentes. Y si, por el contrario, las SS 1160/2019, de 5 de septiembre (Rec. Casación 4560/2017), y de 8 de abril de 2019 (Rec. Casación 4632/2017) del Alto Tribunal que fijan la siguiente doctrina : " (...) actuaciones previas no se integran en dicho procedimiento inspector, que ha de reputarse que se inicia cuando se notifica su acuerdo de incoación y no cuando se comenzaron a realizar esas actuaciones de verificación previa".

Y , así, la demandada sostiene que la duración de las actuaciones anteriores a la iniciación del expediente de cambio de domicilio no es computable para determinar la duración de este último.

4.- El domicilio fiscal de la contribuyente en San Sebastián y no en Madrid, después del empadronamiento en esa ciudad.

La demandada sustenta esta alegación en los informes de las os Administraciones tributarias; empezando por el de la Hacienda Foral (folios 109-119 del expediente) :

- La Sra. Rita , cuando se emite el informe, era viuda y tenía 94 años.

- Declaró tanto el IRPF como el Impuesto sobre el Patrimonio en Gipuzkoa hasta 2017.

- No comunicó a la HFG cambio de domicilio fiscal. - 16 -

- Hasta el 7 de julio de 2017 había estado empadronada en DIRECCION000 .

- A partir de esa fecha, los consumos de electricidad de la vivienda del DIRECCION000 siguieron siendo iguales o incluso mayores.

- Sigue teniendo una cuenta de cotización a la Seguridad Social en el DIRECCION000 .

- Su representante fiscal acreditada en la HFG está domiciliada en Gipuzkoa.

- El domicilio que consta en las escrituras otorgadas en Donostia, es el del DIRECCION000 .

- Resultados de las visitas del agente tributario y actuario al antedicho domicilio; la segunda, el 27-05-2022.

- Asistencia sanitaria en los servicios de Osakidtza en San Sebastián.

Y el informe de la AEAT (folios 131-142) :

- La Sra. Rita no ha sido atendida en ningún centro u hospital de Madrid.

- No consta que haya comprado medicamentos en Madrid.

- En el domicilio declarado en Madrid (DIRECCION001), entre 2018 y 2021, en el apartamento DIRECCION002 no hay consumo de electricidad ni de agua.

- En el apartamento DIRECCION003 , según indica el portero, solo vive un matrimonio con un bebé. Al parecer, su nieta Sonia , con su marido y su hijo.

- El portero solo conoce a la Sra. Rita de nombre, porque aparece en algunas cartas que llegan al inmueble. Pero no le ha visto nunca, ya que no vive allí.

- El vecino del apartamento DIRECCION004 corrobora que allí solo vive un matrimonio joven con un bebé. La Sra. Rita no vive allí. - 18 - .

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

CUARTO.-INFRACCIONES DE FORMA.

1.- Motivación.

No es que la Resolución recurrida del Subdirector General de Inspección no exponga sus motivos, aun sea por mención de los informes de ambas Administraciones tributarias, sino que la recurrente discrepa de la valoración que hace dicha resolución de los datos recogidos en dichos informes;esto es, un juicio o explicación que excede del cumplimiento del requisito formal de motivación y que, por lo tanto, no ha impedido a la parte conocer su fundamento- el fáctico- discutido en la vía previa al proceso y en este.

2.- Falta de notificación de las actuaciones de la AEAT y de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, anteriores a la propuesta de resolución en el procedimiento de cambio de domicilio.

Hay que diferenciar entre las actuaciones inter- administrativas , esto es, las practicadas por la Administración demandada y la AEAT, antes de que la primera incoase el procedimiento de cambio de domicilio y estas últimas; y es que las primeras no producen por si solas efectos en la situación jurídica del obligado tributario sino, a expensas de su resultado, la incoación de dicho procedimiento, en el que, en su caso, se producirán los efectos "ad extra", individuales, propios delmismo.

Así, no pueden equipararse las actuaciones "inter-administrativas" previstas por el artículo 43 de la Ley 12/2022 del **Concierto económico**, a las actuaciones de verificación censal, previas a la incoación del expediente de cambio de domicilio, o a cualquier otra actuación previa (de verificación o constatación de datos) a la incoación del procedimiento de inspección en que por sus efectos en la situación jurídica del obligado este ha de ser informado inicialmente de su objeto, y notificado al mismo su resultado; de conformidad con los artículos 144.3 de la NFGT de Gipuzkoa y 36.2 del Reglamento de inspección aprobado por Decreto Foral 31/2010 de 16 de Noviembre : *"En las actuaciones que se desarrollen se informará a las personas afectadas del carácter y objeto de las mismas "*.

Así es que el art. 43 .Nueve de la Ley del **Concierto Económico** no prevé otra comunicación al contribuyente que la propuesta de la Administración que resulte competente por virtud de las actuaciones entre Administraciones tributarias regulada por ese precepto.

No hay, pues, investigación de la situación tributaria del obligado en el procedimiento "entre Administraciones" si no "a resultas" del mismo, de suerte que solo en el caso de que por conformidad entre las Administraciones tributarias se incoe el procedimiento de cambio de domicilio, hay que comunicar al interesado su tramitación a fin de que pueda ejercer su derecho de defensa; lo que, en el presente caso, se hizo mediante la propuesta de resolución a la que no presentó alegaciones.

En cambio, en el caso de discrepancia entre las Administraciones implicadas, el asunto pasará a la Junta Arbitral para su resolución, previa audiencia del interesado (art. 43.6 de la Ley 12/2002).

No hay laguna en las disposiciones de la Ley del **Concierto económico** que se acaban de citar contraídas, según decimos, al procedimiento "ad intra" de comprobación del domicilio fiscal, con lo cual no puede admitirse la propuesta de la recurrente de aplicación de las disposiciones generales de la normativa tributaria de Gipuzkoa a dicho trámite sin alterar su regulación por virtud de dicha ley.

3.- La caducidad del procedimiento.

Esta alegación se funda también en la "confusión" de los dos procedimientos a que nos hemos referido en el punto anterior, con la consecuencia de acumular sus respectivas duraciones; y no solo el tiempo transcurrido desde la fecha (3-03-2023) de notificación de la propuesta del Subdirector General de Inspección de cambio de domicilio (folios 155-160) con la que se dio por incoado ese expediente, y hasta la fecha (10-05-2023) de notificación de la resolución de ese procedimiento a la interesada (folios 190-193) ; no habiendo transcurrido entre ambas el plazo de caducidad de seis meses establecido por el artículo 100.1 de la NFGT de Gipuzkoa.

Con menos razón, aun, puede estimarse la alegación en el trrámite de conclusiones de la caducidad de las actuaciones reguladas por el artículo 43.9 de la Ley 12/2002 por exceso del plazo de dos meses previsto en ese precepto, que por el propio carácter y efectos "internos" de aquellas no puede tenerse por un plazo de caducidad ex artículo 100 de la NFGT de Gipuzkoa.

Por último, no estamos en el supuesto de actuaciones del procedimiento de comprobación de obligaciones formales (art. 72 del Decreto Foral de Gipuzkoa 31/2010), previas a las de comprobación con el mismo objeto, reguladas por el artículo 80 del Decreto Foral del mismo Territorio 47/2013, examinado en la sentencia de esta Sala de 22-12-2023 (Rec. 563/2022) , referidas a la comprobación del domicilio fiscal de una persona física, si en País extranjero o territorio foral y, por lo tanto, extramuros del procedimiento entre Administraciones tributarias españolas regulado por la Ley del **Concierto Ecónomico**.

Así, no es de aplicación al presente caso la jurisprudencia en que se fundamenta la precitada sentencia, de computo acumulativo de la duración de las actuaciones de comprobación o verificación previas a las del expediente de inspección y la duración de estas últimas.

QUINTO.-DOMICILIO FISCAL DE LA MADRE DE LOS RECURRENTES DESDE EL 31 DE MAYO DE 2018.

La presunción del empadronamiento en Madrid, comunicada telemáticamente a la Hacienda Foral quipuzcoana el 1-08-218 ; además de la causa y objeto del procedimiento de comprobación de domicilio, traslada a la Administración demandada la carga de acreditar la residencia habitual de la mencionada en San Sebastián y no en Madrid en el mismo período ; sin perjuicio de la ponderación de tal carga atendiendo a la mejor disponibilidad de la prueba del mencionado hecho por parte de los sucesores de la interesada en dicho expediente tributario (art. 217.7 LEC).

Para empezar es la propia recurrente pone en entredicho la presunción de veracidad del empadronamiento en el Ayuntamiento de Madrid, porque habiéndose producido en 2017, su permanencia en esa Ciudad se demoró a junio del año siguiente y por esa razón no comunicó con anterioridad el cambio de domicilio a las dos Administraciones tributarias.

Por otra parte, la alegación de uso de la vivienda de San Sebastián, aun fuera de forma no habitual, por parte de familiares y de la propia obligada a partir de junio de 2018 no casa con la alegación- no acreditada- de la misma parte de baja en los contratos de suministros de esa vivienda,; y con los consumos acreditados en el periodo posterior a la misma fecha, similares a los anteriores a la del supuesto traslado a Madrid.

La recurrente ofrece explicación a casi todos los elementos "de cargo" aportados por las dos Administraciones tributarias; no decimos ni verosimil ni veraz; y no la tiene para un hecho tan relevante y de facil acreditación por su parte como es el referido a los consumos en la vivienda de Madrid, constituida por dos apartamentos antes separados, en la que dice haber residido con dos familiares.

La residencia en un determinado lugar no se prueba tan solo o principalmente por actos formales, voluntarios, del contribuyente (empadronamiento; declaraciones fiscales; domiciliaciones, contrataciones, etc) sino por manifestaciones materiales : consumos domésticos y de otra clase; relaciones personales, económicas, sociales u otras que den razón del punto de conexión territorial en cuestión.

No estamos en un supuesto de simple justificación formal del domicilio a efectos propios del ámbito civil o administrativo general, sino de contradicción con informes de dos Administraciones tributarias asentadas en comprobaciones que en conjunto ponen seriamente en duda el cambio de la residencia a Madrid, en periodo intermedio (2018-2021) al de residencia no discutida en San Sebastián.; y que por sustentarse en algunos elementos "relevantes" , como el antedicho referido a los consumos en la vivienda madrileña, no pueden entenderse desvirtuados por explicaciones de orden interno familiar de uso indiferenciado o alternativo; esto es, tanto para dar razón del traslado a Madrid, como de la permanencia en el domicilio donostiarra o retorno a este último.

Los puntos de conexión familiares y de otra clase de la obligada con ambas ciudades son múltiples,intercambiables, dispersos y, por lo tanto, de valor ambivalente a la hora de fijar el mayor peso de unos u otros en la determinación de la residencia habitual de la persona física; quiero esto decir que su comparación o contraste no conduce inequivocamente a una conclusión.

Es por esa razón que hay que atender a elementos de valor probatorio más que indiciario como el ya señalado y el resultado de la comprobación "in situ" de los agentes tributarios; y respecto a esta última actuación, a la presunción de certeza de las diligencias extendidas por esos funcionarios (art. 105.1 NFGT de Gipuzkoa; idem, el art. 107.1 de la LGT).

La recurrente valora esas diligencias distinguiendo las de fecha anterior y las posteriores a la fecha (Octubre de 2021), del supuesto reasentamiento en la vivienda de San Sebastían , obviando que en esas últimas los declarantes dan razón de su conocimiento sobre la residencia de la propietaria de las respectivas viviendas no solo en la fecha de las visitas "inspectoras" sino también con anterioridad.

Veamos:

- Visita del agente tributario a la vivienda de San Sebastián el 25-09-2020. Constata la presencia de dos empleadas de hogar.

- Visita del mismo funcionario el 27-05-2022. Constata la declaración de la empleada con 17 años en el servicio de limpieza: residencia permanente de la Sra. Rita en la vivienda de la capital guipuzcoana.; y con dos empleadas a su servicio.

Por su parte, el informe de la AEAT además de constatar la falta de consumos en la vivienda de Madrid en el período 2018-2021, da cuenta de los siguientes hechos: no recibió asistencia sanitaria y dispensa de medicación en dicha ciudad; el portero y un vecino del edificio (apartamento DIRECCION004) no dan razón de la residencia de la mencionada en el apartamento DIRECCION003 sino de un matrimonio y su hijo menor.

La invisibilidad física de la obligada tributaria, explicable por razones de edad yel COVID-19, no sin cierta contradicción con los ocasionales desplazamientos a San Sebastián y algunas asistencias en esa Ciudad, que no en la de Madrid, y su ausencia en las fechas de visita inspectora en la vivienda de la capital guipuzcoana,, no puede proyectarse en otras manifestaciones "visibles" de la residencia de la persona física en un determinado lugar, empezando por los consumos domésticos.

En definitiva, lejos de probar la recurrente la residencia de la causante en Madrid a partir del mes de Mayo de 2018 se ha acreditado el mantenimiento de su residencia habitual en San Sebastián a partir de esa fecha, y no solo con posterioridad al mes de Octubre de 2021., en equitativa y razonable distribución del "onus probandi".

SEXTO.-COSTAS.

Hay que imponerlas a los recurrentes con el límite por todos los conceptos de 1.000 euros por todos los conceptos (IVA, excluido); atendida la cuantía (indeterminada) del recurso e intervención de la asistencia letrada en los trámites del procedimiento (artículo 139.1 y 4 de la Ley Jurisdiccional).

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo presentado por D. Germán Ors Simón, actuando en nombre y representación de D. Celso y D. Pascual , contra la Resolución de 15-02-2024 del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó la reclamación N.º NUM000 .presentada contra la Resolución del Director General de 8-05-2023. Hacienda que fijó el domicilio fiscal de la reclamante en ese Territorio con efectos de mayo de 2018; e imponer a los recurrentes las costas del procedimiento con el límite de mil euros.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN**ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS**(artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el BANCO SANTANDER, con n.º 4697000093013524, un **depósito de 50 euros,**debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

DILIGENCIA.-La extiendo yo, Letrado de la Administración de Justicia, para hacer constar que la anterior sentencia, firmada por quienes la han dictado, pasa a ser pública en la forma permitida u ordenada en la Constitución y las leyes, procediéndose seguidamente a su notificación a las partes. Doy fe.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.