

Tribunal Supremo

**TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num.
513/2022 de 3 mayo
RJ\2022\2135**

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: GESTIÓN: COMPETENCIA TERRITORIAL: donación de efectivo en metálico: sujeción al Impuesto en el lugar de producción del rendimiento del impuesto, que será el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo: determinación: residencia habitual: permanencia en un territorio un mayor número de días dentro del período de los cinco años inmediatos anteriores a que finalice el día anterior al de devengo: computo del concepto de "ausencia temporal" de la residencia habitual para la determinación del mayor número de días de permanencia en el territorio de una Comunidad Autónoma, como magnitudes temporales diferenciadas. DOCTRINA DEL TS.

ECLI:ECLI:ES:TS:2022:1682

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 3685/2020

Ponente:Excmo Sr. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

El TS declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto contra una Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, dictada en fecha 28-04-2020, desestimatoria del recurso deducido frente a una Resolución del TEAR de 28-02-2019, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 513/2022

Fecha de sentencia: 03/05/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3685/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/04/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3685/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 513/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 3 de mayo de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3685/2020, interpuesto por don Florian, representado por el procurador de los Tribunales don Luis Pablo López-Abadía Rodrigo, bajo la dirección letrada de don Arkaitz Landeta Calvo, contra la [sentencia dictada el 28 de abril de 2020 \(PROV 2020, 165454\)](#) por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León ("TSJCyL"), con sede en Burgos, en el recurso núm. 111/2019, en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["ISD"].

Ha sido parte recurrida la Junta de Castilla y León, representada y defendida por la letrada de la Comunidad Autónoma.

También ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -

Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia del TSJCyL núm. 65/2020 de 28 de abril, que desestimó el recurso núm. 111/2019, interpuesto por la representación procesal de don Florian contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 28 de febrero de 2019, desestimando las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núm. NUM015 y núm. NUM016, formuladas por el recurrente respectivamente contra las liquidaciones provisionales en concepto de ISD, devengado por las donaciones de sus abuelos D. Paulino y D^a Azucena, por un importe a ingresar de 52.250,97 euros cada liquidación.

SEGUNDO. -

Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Andrés José Jalón Pereda, en representación de Florian, mediante escrito de 7 de julio de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 28 de abril de 2020.

El TSJCyL tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de julio de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 4 de febrero de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el periodo de tiempo de permanencia de una persona física en una Comunidad Autónoma distinta de donde residen sus padres, con el objeto de cursar

estudios universitarios, cuando tales progenitores financien esos estudios, ha de considerarse como "ausencia temporal" del domicilio familiar de los padres, con los efectos inherentes que comporte dicha circunstancia.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el [artículo 28.1.1º](#) de la [Ley 22/2009, de 18 de diciembre \(RCL 2009, 2478\)](#), por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la casación haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex [artículo 90.4](#) de la [Ley 29/1998, de 13 de julio \(RCL 1998, 1741\)](#), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Luis Pablo López-Abadía Rodrigo, en representación de don Florian, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 23 de marzo de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, se remite al [artículo 32.2.c\)](#) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias [en lo sucesivo, Ley 22/2009, "BOE" núm. 305, de 19 de diciembre], así como al artículo 28.1.1ºb) de la Ley 22/2009.

Apunta que los mencionados artículos establecen la Comunidad Autónoma con competencia para la imposición del rendimiento del ISD, sobre la base de la permanencia de un mayor número de días del período de los 5 años inmediatos anteriores al devengo. Asimismo, la residencia habitual determina también la normativa autonómica aplicable, conforme al artículo 32.5 de la Ley 22/2009.

Para el recurrente, la residencia en una Comunidad Autónoma viene determinada por la permanencia real en dicha Comunidad, lo que es a todas luces un hecho objetivo, debiendo ser indiferente a estos efectos estas circunstancias a las que se refiere el Tribunal de instancia. De interpretarse el concepto de "ausencia temporal" en el sentido mantenido por el TSJCyL, este se vaciaría de contenido en aquellos casos en los que la misma se extiende durante años. El concepto de "ausencia temporal" tiene sentido en aquellos casos en los que esta se ausenta de su residencia habitual por un periodo vacacional o por una cuestión puntual que le obliga a desplazarse durante un periodo no muy extenso de tiempo, pero en los que siempre

acaba volviendo a su residencia.

Defiende su postura, además, invocando la finalidad de la norma, en particular, la conexión entre la residencia del contribuyente y la financiación de los servicios y gastos públicos de las Comunidades Autónomas.

El cambio de residencia no supone per se una desvinculación económica. En su opinión, puede darse una situación en que una persona se traslada con carácter permanente a una Comunidad Autónoma y sigue dependiendo económicamente de sus padres u otros familiares o personas durante años. E, incluso, puede que nunca deje de depender económicamente de ellos. De ser así, ello supondría que en estos casos se mantenga durante toda la vida la residencia en la misma Comunidad Autónoma que sus padres.

Si el criterio es la dependencia económica, podría plantearse no solo respecto de los hijos cuyos estudios financian los padres, sino también respecto de los que dependen de una pensión de alimentos o, incluso, la de aquellos ascendientes cuya manutención económica depende de sus descendientes.

Considera que el traslado de una persona física por razones de estudio a una Comunidad Autónoma distinta a la de los padres que financien sus estudios, por un tiempo prolongado (en este caso años), no puede ser considerado como una "ausencia temporal" en el sentido de lo dispuesto en el artículo 28.1.1ºb) de la Ley 22/2009.

Por todo ello, solicita un pronunciamiento en el sentido que determine que los desplazamientos de las personas físicas por razón de estudios u otros a una Comunidad Autónoma distinta a la de los padres, sin perjuicio de que sean estos los que los financien económicamente, cuando dichos desplazamientos supongan una permanencia en el tiempo, no tienen el carácter de "ausencia temporal" a los efectos de lo dispuesto en el artículo 28.1.1ºb) de la Ley 22/2009.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la Junta de Castilla y León, parte recurrida en casación). La letrada de la Comunidad Autónoma de Castilla y León presentó escrito de oposición de fecha 21 de mayo de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, identifica como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación, el artículo 28.1.1º de la Ley 22/2009.

Considera que, la circunstancia de que el término empleado sea ausencia "temporal" y no "esporádica", abunda en la procedencia de atender a la finalidad de la

estancia y a su sentido en el contexto personal del contribuyente.

Por ello, las estancias en Madrid por motivos de estudio no implican que esas ausencias pierdan su carácter de temporales respecto del lugar de residencia habitual radicado en Burgos por así reflejarlo el empadronamiento en dicha ciudad, la convivencia con sus progenitores en el domicilio sito en esta localidad, la apertura de cuentas domiciliadas en esta ciudad y la propia manifestación del demandante en tal sentido al suscribir la escritura de donación.

Por lo anterior, considera que la cuestión interpretativa planteada en el Auto de admisión debe resolverse afirmando que "el periodo de tiempo de permanencia de una persona física en una Comunidad Autónoma distinta de donde residen sus padres, con el objeto de cursar estudios universitarios cuando tales progenitores financien y esos estudios, ha de considerarse como "ausencia temporal" del domicilio familiar de los padres con los efectos inherentes que comporte dicha circunstancia".

5.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la Administración General del Estado, parte recurrida en casación). La abogada del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 12 de mayo de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación considera que se trata de una cuestión fáctica, no resultando posible establecer una doctrina general. A estos efectos, parte de la sentencia recurrida, afirmando que lleva a cabo una valoración conjunta de la totalidad de la prueba aportada por el recurrente para acreditar su residencia en los cinco años anteriores a la donación.

Añade que la sentencia tiene en cuenta diversos datos acreditados en autos, como que el propio recurrente, en la escritura de donación, hizo constar que su domicilio era el de sus padres en Burgos y mantuvo su empadronamiento en esa ciudad hasta septiembre de 2017, siendo titular de varias cuentas bancarias abiertas en esa ciudad. También considera que los progenitores del recurrente, se aplicaron el mínimo por descendiente correspondiente en sus declaraciones por IRPF de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, en los que la Ley del IRPF, exigía para ello el requisito de convivencia.

Apunta que la duda específica que se suscita es si, a estos efectos, son ausencias temporales las que se deben a estudios universitarios cursados por la persona fuera de la Comunidad Autónoma de residencia habitual de sus padres, que son los que financian tales estudios.

Entiende que, si se acude al art. 28 de la [Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre](#)

([RCL 1980, 2165](#)), de Financiación de las Comunidades Autónomas ("LOFCA"), "BOE" núm. 236, de 1 de octubre (prácticamente igual al [art. 72](#) de la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#)), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ["LIRPF", "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre], que define la residencia habitual en el territorio de las Comunidades Autónomas a efectos de este impuesto, se comprueba que el número de días de permanencia en una Comunidad Autónoma, dentro del que se incluyen las ausencias temporales, es solo uno de los criterios a los que atiende el precepto para fijar la residencia habitual de las personas.

Por tanto, son numerosos los factores, datos y circunstancias que se han de analizar al dilucidar la residencia habitual de las personas físicas a estos efectos, lo que determina un gran casuismo.

Argumenta que el caso concreto del aquí recurrente ilustra lo anterior pues, al dilucidar su residencia, no solo se ha de considerar que, en el período 2012-2017 analizado, era un estudiante, económicamente dependiente de sus padres. Además, se ha de tener en cuenta que, en los cinco años anteriores a la donación, estuvo en el extranjero más de dos años. A ello se añade que, el recurrente vivió en casa de sus padres buena parte del año 2012 y que existen otros indicios que, en su caso concreto, apuntan a un arraigo continuado en el domicilio paterno, desde el empadronamiento a la titularidad de cuentas bancarias.

Subsidiariamente, si se considera que estamos ante una cuestión jurídica que admite una respuesta abstracta, desvinculada de las circunstancias de cada supuesto, habría que concluir que las ausencias de los estudiantes universitarios dependientes económicamente de sus padres, mientras cursan sus estudios, son efectivamente, ausencias temporales que, según el art. 28.1.1º.b) LOFCA, se incluyen dentro del período de permanencia exigido para ser considerados residentes en su Comunidad de origen. Lo que resultaría de la norma es que la permanencia, es relevante en la medida que indica que la persona tiene en el territorio su centro principal de intereses y éste se asocia con un centro de intereses en el sentido económico, como el lugar en que la persona obtiene sus rentas. Así, en el caso de estudiantes, dependientes de sus padres, el centro de intereses se encuentra en el lugar de residencia de éstos, puesto que tales estudiantes no obtienen renta alguna, ni tributan por ella en el lugar en el que estudian.

Entiende que el art. 28 LOFCA, ciertamente, no incluye previsión específica para los descendientes dependientes de sus progenitores, pero ello no obsta a que se califique como "ausencia temporal" el tiempo de sus estudios universitarios.

Por las razones expuestas considera que:

1º.- La cuestión suscitada no puede responderse en general, dada su naturaleza eminentemente casuística y circunstancial.

2º.- Si se estima que la cuestión puede ser respondida en abstracto, la doctrina correcta que procedería fijar sería la de que el período de tiempo de permanencia de una persona física en una Comunidad Autónoma distinta de donde residen sus padres, con el objeto de cursar estudios universitarios, cuando tales progenitores financien esos estudios, sí ha de considerarse como 'ausencia temporal' del domicilio familiar de los padres, con los efectos inherentes que comporta dicha circunstancia.

3º.- En todo caso, en el presente supuesto, la sentencia recurrida es conforme a Derecho, como los actos impugnados en la instancia, pues no se ha acreditado por el recurrente que, en los cinco años inmediatamente anteriores a la donación, permaneció un mayor número de días en la Comunidad de Madrid (donde pretende tributar por el ISD) que en la Comunidad de Castilla-León. Antes bien, se ha de considerar que, durante más de dos años de este período, el recurrente residió en el extranjero y que, al menos desde febrero a septiembre de 2012, vivió en casa de sus padres. Ello, unido al resto de hechos que tiene en cuenta la sentencia, que no cabe cuestionar en casación, determina que deba desestimarse su recurso.

6.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 24 de mayo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 20 de enero de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 19 de abril de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. -

La controversia jurídica.

Subyace en el presente recurso la delimitación territorial del ámbito de aplicación de los tributos objeto de cesión del Estado a las Comunidades Autónomas, en el caso, el ISD.

En el presente caso, resulta incontrovertido que el recurrente se desplazó del domicilio familiar, en Burgos, para cursar estudios superiores en Madrid,

concretamente, el Grado de Ingeniería Electromecánica en la Escuela Técnica Superior de Ingeniería (ICAI) de la Universidad Pontificia de Comillas, donde estuvo matriculado los cursos 2012-2013, 2013-2014, 2014- 2015 y 2015-2016 y, seguidamente, durante los años 2016 y 2017 cursó estudios de posgrado en el extranjero.

La determinación del lugar de residencia que, como se verá, constituye el punto de conexión -instrumental- para determinar la administración tributaria de imposición, dependerá de las circunstancias concurrentes y, por tanto, tendrá una dimensión fáctica.

Ahora bien, mientras que la mera apreciación de los hechos no es revisable en casación, aplicar un criterio de conexión u otro a los efectos de delimitar territorialmente la administración competente para la imposición en los tributos cedidos no es una cuestión de hecho, suscitando dudas el presente asunto en torno a la interpretación de los criterios jurídicos que constituyen el marco normativo del caso así como con relación a la noción de "ausencias temporales", erigiéndose en norma clave para la indagación de tales aspectos la citada [Ley 22/2009 \(RCL 2009, 2478\)](#), que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

SEGUNDO. -

La delimitación del marco jurídico.

Como se ha expuesto, debemos partir de la [Ley 22/2009 \(RCL 2009, 2478\)](#), en particular, del artículo 32 (alcance de la cesión y puntos de conexión en el ISD) y del artículo 28 (residencia habitual de las personas físicas), precepto este último que establece una serie de criterios, diferenciados por figuras impositivas, a los efectos de determinar la Comunidad Autónoma de residencia.

A tenor del art. 32.2 c) relativo al alcance de la cesión y puntos de conexión en el referido Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

"2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión: [...]

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo [...]"

Dado que el lugar de producción del rendimiento del ISD está condicionado a la

residencia habitual del donatario a la fecha del devengo, necesariamente habrá que acudir al artículo 28 Ley 22/2009 que, con relación al ISD, distingue un criterio principal y otros de carácter subsidiario.

El artículo 28.1.1ºb) de la Ley 22/2009 obliga a considerar que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma: "1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días: [...] b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. [...]"

Por tanto, el primer criterio -principal- para la delimitación territorial del ISD, es el del mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

En el presente caso, el devengo se produce en el momento que tuvo lugar la donación, escriturada el 17 de febrero de 2017 por lo que, retrotrayéndonos cinco años atrás, el periodo de cinco años comenzó a computarse desde el 17 de febrero de 2012.

Los dos últimos párrafos del artículo 28.1.1º de la Ley 22/2009 ofrecen otros criterios hermenéuticos (aclaratorios del primero pero no subsidiarios) a los efectos de determinar ese mayor número de días (es decir, el período de permanencia): por un lado, "se computarán las ausencias temporales"; por otro lado, "[s]alvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Después, el precepto introduce unos criterios subsidiarios:

"Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1.º anterior; se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta..." (artículo 28.1. 2º Ley 22/2009)

"Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" (artículo 28.1. 3º Ley 22/2009)

El artículo 28.6 Ley 22/2009 establece también una previsión que, no obstante, no resulta aquí aplicable por las circunstancias del caso: "Las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del [artículo 9](#) de la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas."

Estos criterios, de imputación de la residencia, se cierran con dos cláusulas generales antiabuso:

La primera, "no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos" (artículo 28.4 Ley 22/2009). Esta prevención no resulta aplicable al no haber sido expresamente invocada o justificada por parte de la Administración.

La segunda, "[s]e presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias..." Esta presunción tampoco resulta aplicable porque se establece a los efectos del IRPF y del impuesto sobre el patrimonio, figuras tributarias, ajenas a la presente controversia.

TERCERO. -

La argumentación de la sentencia de instancia.

Por razones sistemáticas nos referiremos, a continuación, a dos cuestiones abordadas por la Sala de Burgos en dos fundamentos de derecho diferenciados, trascendentales a los efectos de resolver este recurso de casación.

1.- Por un lado, la sentencia de instancia refiere en el Fundamento de Derecho Tercero la "normativa de aplicación", de la que obtiene las siguientes conclusiones:

"[...]En consecuencia, el punto de conexión establecido - a los efectos de considerar producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Donaciones que aquí nos ocupa - es el de la residencia habitual del donatario, y para la determinación de la misma habrá de estarse a la Comunidad Autónoma donde permanezca en su territorio un mayor número de días del período de los 5 años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al devengo, computando las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considera que una persona física permanece en el territorio de una

Comunidad Autónoma cuando en el citado territorio radique su vivienda habitual, definida conforme a lo establecido en la normativa del IRPF, que básicamente determina que es aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de 3 años. Y para el caso de que no fuera posible determinar la permanencia conforme a lo establecido, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, entendiéndose por tal, donde se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF; por lo que partiendo de tales determinaciones legales, procede examinar la prueba obrante en autos.

A este respecto, hemos de recordar que conforme a las reglas procesales distributivas de la carga probatoria contenidas en el [artículo 105.1](#) de la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) 58/2003, tanto en los procedimientos tributarios como en los de resolución de las reclamaciones o recursos quien haga valer su derecho debe probar el hecho o los hechos normalmente constitutivos del mismo -hechos determinantes de sus pretensiones-, tratándose con ello de aplicar en los procedimientos tributarios los principios generales en materia de distribución y de carga de la prueba ya reiteradamente proclamados por la jurisprudencia contenciosa administrativa en el sentido que le compete en todo caso a cada parte la carga de la prueba de los hechos determinantes de su pretensión ([STS, Sala 3ª de 22 de enero de 2000 \(RJ 2000, 987\)](#)), recogidos asimismo actualmente en el orden procesal con carácter general por el [artículo 217](#) de la vigente Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (antes por el [artículo 1214](#) del [Código Civil \(LEG 1889, 27\)](#)), aunque la exigencia a cada parte de probar el supuesto de hecho determinante de la norma que invoca a su favor puede verse matizada, e incluso alterada, en ciertos casos aplicando criterios de razonabilidad, normalidad y facilidad probatorias - [artículo 217.7](#) de la [LEC \(RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892\)](#) - regla procesal que permite desplazar en determinados supuestos el onus probandi a quien se encuentra en una mejor disposición de acreditar el hecho o hechos controvertidos.

2.- Por otro lado, la sentencia objeto del recurso dedica su Fundamento de Derecho Quinto a "la interpretación normativa y valoración conjunta de la prueba, a efectos de determinar la residencia habitual del donatario", realizando las siguientes consideraciones:

"[...]Alega el recurrente que desde que inició sus estudios en Madrid, hasta la actualidad, no ha vuelto a residir en Burgos, por lo que difícilmente puede decirse que se haya ausentado temporalmente de esta localidad, que solo ha visitado en períodos vacacionales (agosto y Navidad), para estar con su familia.

Sostiene que ha residido habitualmente en la ciudad de Madrid desde el año 2012,

según acreditan los siguientes hechos:

1) Copia de los justificantes de los estudios cursados del Grado en Ingeniería Electromecánica durante los cursos 2012-2013, 2013-2014, 2014- 2015 y 2015-2016 en la Escuela Técnica Superior de Ingeniería (ICAI) de la Universidad Pontificia de Comillas, situada en la calle Alberto Aguilera, N° 23 de Madrid, y copia de los justificantes de los cargos bancarios por domiciliaciones del BBVA que evidencian su residencia durante el tiempo que duraron esos estudios en el Colegio Mayor DIRECCION000, situado en la DIRECCION015, N° NUM017 de Madrid.

2) Copia de los estudios seguidamente cursados en los años 2016 y 2017 de postgrado en Madrid por mediación de la citada Universidad Pontificia, residiendo a partir de 31 de agosto de 2006 y en virtud de contrato de arrendamiento de habitación de un piso compartido en la CALLE000, N° NUM018, NUM019, de Madrid, aportando copia del contrato de arrendamiento aportado.

3) La mayoría de las disposiciones de efectivo en cajeros de la tarjeta de crédito que tenía asociada a su cuenta en la entidad bancaria BBVA desde el año 2012, concretamente el 80,33% tienen lugar en Madrid, mientras que en Burgos sólo tienen lugar el 11,5% . Y atendidos los importes dispuestos en cada localidad, los resultados evidencian claramente que residía en Madrid.

4) La tarjeta de crédito asociada a su cuenta en la entidad bancaria EVO, recoge 42 transacciones que registran compras en supermercados de Madrid, lo que apunta por su recurrencia y habitualidad a que residía en esa localidad y no en Burgos.

Argumenta que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho, y una estancia de 5 años en un territorio, por la duración y permanencia que ello supone, no entra dentro del concepto de temporal. Añade que ninguno de los indicios sobre los que tanto la Administración como el TEAR defienden su criterio, deben ser considerados suficientes para la determinación de la residencia habitual del recurrente entre los años 2012 a 2017, concluyendo que ha quedado acreditado que D. Florian residió en Madrid muchos más días que en Burgos en el citado periodo temporal.

Ciertamente, la determinación de en qué Comunidad Autónoma tiene su residencia habitual el actor es una cuestión de hecho que ha de ser probada por el mismo acreditando los hechos constitutivos de tal condición por cualquier medio de prueba válido en Derecho (conforme disponen los [art. 105](#) y [106](#) de la LGT).

No obstante, los datos o hechos relatados se revelan insuficientes, razón por lo que estimamos que tales alegaciones no pueden ser acogidas, pues tras una valoración

conjunta de la totalidad de la prueba aportada en autos, con arreglo a la reglas de la sana crítica, coincidimos con la Administración demandada, en considerar que no ha quedado debidamente acreditado que la residencia habitual de D. Florian durante los 5 años anteriores al devengo del Impuesto sobre Donaciones (del 17-2- 2012 al 16-2-2017) por la donación de la que fue beneficiario, se mantuvo en Madrid y no Burgos. Y ello es así, a juicio de esta Sala, con base en las siguientes consideraciones:

1.- Según se desprende del Informe del Inspector de Tributos obrante al folio 193 del expediente sobre "dependencia económica y residencia "del actor - informe que fue solicitado, tras las alegaciones del recurrente - el domicilio fiscal de D. Florian se mantuvo constante, desde su última modificación el 23 de febrero de 2004 hasta la fecha de emisión del informe en la CALLE001 N° NUM018, de Burgos.

Ese es el domicilio fiscal y la residencia habitual de sus padres D. Torcuato y D^a. Consuelo, no constando que haya tenido otro domicilio fiscal conocido, habiendo causado alta el 22-9-2017 en el domicilio sito en CALLE000, N° NUM018, piso NUM019 a los efectos del padrón del INE

Es de advertir, que el propio recurrente, en una expresión - entendemos plenamente libre y voluntaria, con ocasión de su identificación en la escritura de donación otorgada el 17-2-2017 consignó que era estudiante, y vecino de Burgos -C.P. 09006, CALLE001 NUM018 - sin que sea admisible entender que estamos ante un error, como parece apuntarse en el escrito de conclusiones, pues nada evidencia el mismo, y por el contrario, el resto de las circunstancias concurrentes, confirman lo consignado en dicha escritura.

2.- El actor mantuvo su empadronamiento en Burgos en el domicilio indicado hasta el 22 de septiembre 2017, y si bien es cierto que el empadronamiento no es por sí solo un elemento que acredite sin más la residencia de una persona en un lugar determinado, puesto que el mismo es el resultado de una mera declaración de parte, sin embargo, como tiene dicho esta Sala, ello no significa que no deba de tenerse presente y valorarse como un elemento más para determinar cuál era el lugar de residencia de una persona, máxime, cuando quien emite esa declaración y no la rectifica es el propio interesado, y han transcurrido más de 5 años, desde que se dice vino residiendo habitualmente en Madrid por motivo de estudios.

3.- En todo caso, esa ausencia del territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla y León por razón de estudios durante los períodos lectivos invocados, no rompe la convivencia con los padres, tal y como recuerda el TEAR y tiene establecido la Dirección General de Tributos, en diversas Consultas, entre ellas la [V1136-09 de](#)

[19/05/2009 \(PROV 2009, 367815\)](#) y la V07010-07 de 17/03/2017, constituyendo el traslado del recurrente a Madrid debido a la realización de estudios encaminados a su acceso laboral, una "ausencia temporal justificada" que debe computarse para determinar el período de permanencia tal como y dispone el [artículo 28](#) de la [Ley 22/2009, de 18 de diciembre \(RCL 2009, 2478\)](#), por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, por lo que desde esta perspectiva, no se vio interrumpida su residencia habitual en Burgos, en el domicilio de sus padres, por tal circunstancia.

4.-A mayor abundamiento, sus progenitores manifestaron ininterrumpidamente en sus declaraciones del I.R.P.F. individuales desde el año 2012 hasta el año 2016 que su hijo Florian convivía con ellos en Burgos, aplicándose el mínimo por descendiente que correspondiente.

Es de advertir, que el [art. 58](#) de la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción vigente desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2014, recogía la aplicación de tal ventaja fiscal "por cada uno de los descendientes menor de veinticinco años ...siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros".

Cierto es que tras la modificación de dicho precepto, y con efectos desde el 1 de enero de 2015, además "se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último", más tal circunstancia no puede acarrear las consecuencias que el recurrente propugna, ya que lo que es incuestionable es que los progenitores expresaron antes de la reforma antedicha, que su hijo - aquí donatario- vivía con ellos y se aplicaron en sus declaraciones individuales del IRPF de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 el mínimo por descendientes, reconociendo así - antes de la reforma operada que D. Florian convivía con ellos en su domicilio habitual sito en Burgos, CALLE001, Nº NUM018, al menos desde el día 17 de febrero de 2012 al 31 de diciembre de 2014, de lo que se desprende, como apunta el TEAR, que el donatario ha residido durante un mayor número de días, en ese período inmediato anterior de cinco años (entre el 17-2- 2012 y el 16-2-2017) en Burgos que en Madrid, por lo que la modificación operada carece de la virtualidad que aquí se pretende, debiendo recordarse que como reiteradamente tiene dicho la Dirección General de Tributos, la ausencia de un hijo durante los periodos lectivos no rompe la convivencia con los padres, como aquí aconteció.

5.- En cualquier caso, si atendemos a los movimientos bancarios relativos al pago de las cuotas del Colegio Mayor DIRECCION000, se desprende que el actor solo estuvo en dicho Colegio desde septiembre de 2012 hasta marzo de 2014,

descontando el mes de agosto de 2013, lo que es reconocido por el actor en su escrito de conclusiones, manifestando en tal trámite procedimental, que durante el periodo comprendido entre abril de 2014 y agosto de 2016 el recurrente residió, principalmente en Lyon (Francia), salvo desde mediados de mayo a julio de 2016 donde residió en Leamington Spa (Reino Unido), advirtiendo que su estancia en Lyon fue para completar sus estudios de Ingeniería en la Universidad de Lyon (École centrale de Lyon) que es una entidad asociada a la Universidad Pontificia de Comillas, y su estancia en Leamington Spa se corresponde también con sus estudios, habiendo realizado allí las prácticas de la carrera en la empresa GRUPO ANTOLIN LEAMINGTON y el trabajo de fin de carrera.

Y fue posteriormente, el 31 de agosto de 2016, cuando en virtud de contrato de arrendamiento de habitación en un piso compartido, el actor comenzó a residir en la CALLE000, número NUM018, NUM019, de Madrid, no habiéndose empadronado en dicha localidad hasta el 22 de septiembre de 2017, esto es, con posterioridad al día 1 de agosto de 2017 en el que se le notificaron las propuestas de liquidación en concepto de donación, debiendo recordarse que fue el propio actor quien recepcionó las mismas en el domicilio sito en la CALLE001, Nº NUM018, de Burgos.

Estamos por tanto ante "ausencias temporales justificadas", en Madrid, Lyon y Leamington Spa, que deben computarse para determinar el período de permanencia tal como y dispone el artículo 28 de la Ley 22/2009, por lo que entendemos que no se vio interrumpida por tal circunstancia, su residencia habitual en Burgos en el domicilio de sus padres antedicho

6.- Resulta preciso añadir que como refleja el referido Informe del Inspector de Tributos, ese mismo domicilio de Burgos, fue el declarado por el propio recurrente a efectos de notificaciones en las 4 cuentas bancarias que tenía abiertas en Burgos desde el año 2012 hasta el año 2016, tanto en las dos que figuraba como único titular (BBVA abierta el 11 de octubre de 1994; BANKIA abierta el 1 de agosto de 2012 y cancelada durante 2016) como en las dos cuentas abiertas en EVOBANCO el 12 de agosto de 2014 en la que figura como cotitular con su madre D^a Consuelo, lo que mal se compadece con la residencia habitual en Madrid que aquí se propugna.

7.- En otro orden de cosas, de los pretendidos movimientos bancarios no cabe extraer las consecuencias que el recurrente postula, pues aunque los mismos sean indicativos de disposiciones de efectivo esencialmente en Madrid los del BBVA, y de compras en Madrid y gastos en diversos lugares de Europa los de la cuenta bancaria de EVO, en cualquier caso los mismos no son representativos de una residencia habitual en Madrid, habida cuenta que estamos ante "ausencias temporales justificadas", debidas a la realización de estudios encaminados a su acceso laboral,

en los términos dichos.

8.- En último término, entendemos que no resulta trasladable al presente caso, la doctrina jurisprudencial invocada por la parte actora, recogida inicialmente en las [sentencias del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2017 \(RJ 2017, 5579\)](#), dictadas, entre otros, en los recursos de casación núms. 807/2017, [809/2017 \(RJ 2017, 5160\)](#), [813/2017 \(RJ 2017, 5578\)](#) y 815/2017, y seguida por muchas posteriores, en las que se fijan 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, estableciendo la siguiente interpretación:

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.

Y decimos que no resulta aplica la precedente doctrina, pues no podemos obviar, que como señala el Alto Tribunal, en la primera de las sentencias referidas, N^o 1860/2017 (rec. 807/2017) :

"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\)](#) 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 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. (...)"

Y es que efectivamente, frente a lo estimado probado en dicho pronunciamiento (la permanencia en el extranjero durante un periodo superior a 183 días) en el presente caso el recurrente no ha probado cuánto duró la supuesta estancia en Madrid, pues como se ha venido razonando, no ha quedado debidamente acreditado que la residencia habitual de D. Florian durante los 5 años anteriores al devengo del Impuesto sobre Donaciones (del 17-2-2012 al 16-2-2017) se mantuvo en Madrid y no Burgos.

Téngase en cuenta que cuando una persona física tiene su residencia habitual en territorio español por permanecer en el mismo más de 183 días del año natural (circunstancia prevista en el [art. 9.1 a\)](#) de la LIRPF) se considera que tiene su residencia habitual en la Comunidad Autónoma, en el caso que aquí nos ocupa:

1º. En la Comunidad que haya permanecido en su territorio un mayor número de días, del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, considerándose éste aquél donde haya obtenido la mayor parte de la base imponible del IRPF, determinada según lo señalado.

Así las cosas, acreditado que la residencia habitual del recurrente durante los 5 años anteriores al devengo del Impuesto sobre Donaciones se mantuvo en Burgos, y que en ese período el núcleo de sus intereses vitales nunca dejó de radicar en esta localidad, concretamente en el domicilio de sus padres, sito en la CALLE001, N° NUM018 de Burgos, en los términos precedentemente razonados, y como quiera que el traslado del actor a Madrid fue debido a la realización de estudios encaminados a su acceso al mercado laboral, siendo una "ausencia temporal justificada" que debe computarse para determinar el periodo de permanencia tal y como dispone el [artículo](#)

[28](#) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, no habiéndose visto por tanto interrumpida su residencia habitual en Burgos, en el domicilio de sus progenitores, procedente será desestimar el recurso interpuesto, confirmando las resoluciones impugnadas por ser conformes a derecho."

CUARTO. -

Análisis de la sentencia de instancia desde la perspectiva de la aplicación del punto de conexión.

Como se observa en la transcripción de la sentencia de instancia, ésta aprecia correctamente el punto de conexión de la imposición, al atender al orden de criterios del que se acaba de dejar constancia. En otras palabras, no altera la prelación de los criterios jurídicos a considerar.

En efecto, en primer lugar, en sintonía con la ley, acude a la residencia habitual del donatario, como criterio instrumental, "a los efectos de considerar producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Donaciones que aquí nos ocupa."

A partir de aquí, identifica como punto de conexión la residencia habitual del donatario y, para su determinación, la sentencia asume el criterio del "mayor número de días del período de los 5 años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al devengo, computando las ausencias temporales."

Asimismo, la Sala de Burgos se refiere a los dos últimos párrafos del artículo 28.1.1º de la Ley 22/2009, que antes hemos calificado como criterios hermenéuticos aclaratorios, a los efectos de determinar ese mayor número de días, que no deben confundirse con los criterios subsidiarios -previstos en los núm. 2º y 3º del artículo 28.1 Ley 22/2009- y que, como ha quedado señalado, operan únicamente cuando no fuese posible determinar la permanencia en un territorio de acuerdo con el núm. 1º del expresado precepto.

Pues bien, desbrozado adecuadamente el conjunto normativo y aplicado de la misma forma, hasta este punto del análisis sobre la sentencia impugnada, ninguna censura cabe proyectar al respecto.

Verificado ello, es cuando la sentencia recurrida tiene en consideración "las reglas procesales distributivas de la carga probatoria contenidas en el [artículo 105.1](#) de la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) 58/2003" a los efectos de abordar en su Fundamento de Derecho Quinto la "interpretación normativa y valoración conjunta de la prueba, a efectos de determinar la residencia habitual del donatario."

Al respecto, conviene enfatizar que, como tribunal de casación, tenemos vedada la posibilidad de sustituir al tribunal de instancia en la valoración de la prueba y, por esta razón, como no podía ser otra manera, resulta inmutable su apreciación. Por el contrario, nada impide que certifiquemos si el objeto de la valoración de los jueces de instancia, esto es, el dato fáctico a fijar, a partir de la prueba, es o no el que reclama la ley.

Y, en este sentido, cabe recordar, una vez más, que lo que este supuesto exige demostrar es el lugar de producción del rendimiento del impuesto de sucesiones, a través de la residencia habitual del donatario en el momento del devengo del impuesto. Ahora bien, la manera de concretar esa circunstancia fáctica viene también específicamente prevista en la ley, como criterio jurídico principal, y no es otro que el de la permanencia en una u otra Comunidad Autónoma, de un mayor número de días, dentro del periodo de cinco años, inmediatamente anterior al devengo.

En otras palabras, la ley está exigiendo que se demuestre la residencia habitual, en primer término, o de forma principal, a partir del dato fáctico de la permanencia (objeto de la prueba), circunstancia que puede demostrarse a través de distintas vías (medios de prueba).

La parte recurrente calificaba de "indicios" los elementos considerados por la Administración a los efectos de determinar la residencia habitual del recurrente, quien se quejaba aduciendo que no se había valorado que, a lo largo de sus estudios universitarios, residió en Madrid mucho más que en Burgos y que era en Madrid donde se alojaba, primero en un Colegio Mayor, después en piso compartido.

La respuesta de la sentencia se contiene en el expresado Fundamento de Derecho Quinto, en cuya virtud hay que "considerar que no ha quedado debidamente acreditado que la residencia habitual de D. Florian durante los 5 años anteriores al devengo del Impuesto sobre Donaciones (del 17-2- 2012 al 16-2-2017) por la donación de la que fue beneficiario, se mantuvo en Madrid y no Burgos." Más adelante, de forma más explícita, la sentencia afirma que "[a]sí las cosas, acreditado que la residencia habitual del recurrente durante los 5 años anteriores al devengo del Impuesto sobre Donaciones se mantuvo en Burgos..."

Nuevamente, debemos advertir que no podemos adentrarnos en la valoración de prueba realizada en la instancia. Nos limitaremos a poner de manifiesto que, frente a esa censura realizada ante la sala de instancia, la sentencia impugnada se refiere a que "el domicilio fiscal de D. Florian se mantuvo constante [...] en [...] Burgos"; alude a "la residencia habitual de sus padres" o, en fin, a la identificación del domicilio, en la escritura de donación o a su "empadronamiento en Burgos".

Se trata, en efecto, de indicios, sobre los que la Sala de Burgos decanta una serie de presunciones a los efectos de considerar demostrada la residencia del donatario. No obstante, la sentencia aprecia también otra serie de circunstancias, como los movimientos bancarios o el domicilio declarado por el propio recurrente a efectos de notificaciones o, en fin, que "sus progenitores manifestaron ininterrumpidamente en sus declaraciones del I.R.P.F. individuales desde el año 2012 hasta el año 2016 que su hijo Florian convivía con ellos en Burgos, aplicándose el mínimo por descendiente que correspondiente", circunstancia ésta última, de la que extrae la consecuencia de "que el donatario ha residido durante un mayor número de días, en ese período inmediato anterior de cinco años (entre el 17-2-2012 y el 16-2-2017) en Burgos que en Madrid."

Pues bien, se trata de una conclusión, decantada tras la oportuna valoración de la prueba sin que -resulta importante anticiparlo- se base exclusivamente, ni siquiera primordialmente, es decir, sobre cualquier otra consideración, en que el traslado del recurrente a Madrid, debido a la realización de estudios encaminados a su acceso laboral, constituya una "ausencia temporal justificada" que debe computarse para determinar el período de permanencia pues, dicho parámetro temporal lo tiene en cuenta la sentencia con posterioridad.

QUINTO. -

Análisis de la sentencia de instancia desde la perspectiva de la consideración de las "ausencias temporales".

Como acabamos de ver, la razón de decidir de la sentencia es entender acreditado, que el recurrente, en su condición de donatario, tenía su residencia en Burgos en el momento de devengo del impuesto.

No obstante, la resolución impugnada contiene también una serie de afirmaciones con relación al concepto jurídico indeterminado de ausencias temporales -y a su cómputo- a los efectos de determinar el periodo de permanencia en el territorio de una u otra Comunidad Autónoma.

A estos efectos, sobre la base de resoluciones de la Dirección General de Tributos apunta que "la ausencia del territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla y León por razón de estudios durante los períodos lectivos invocados, no rompe la convivencia con los padres", considerando, en definitiva el traslado del recurrente a Madrid, a Lyon y a Leamington Spa para la realización de sus estudios como una "ausencia temporal justificada" que debe computarse para determinar el período de permanencia en Castilla y León.

Poco importa que se rompa o no la convivencia con los padres cuando éste no es el criterio jurídico principal para tener en consideración, de la misma manera que tampoco se alcanza a comprender su posterior afirmación relativa a que "en ese período el núcleo de sus intereses vitales nunca dejó de radicar en esta localidad" al no coincidir con el criterio principal que debe ser objeto de prueba.

Sin embargo, tales afirmaciones, que empañan el discurso argumental de la sentencia, resultan inocuas a los efectos que nos ocupan, toda vez que lo que interesa destacar es que, cuando a los efectos de "determinar el período de permanencia" -en este caso, la Comunidad Autónoma en la que haya permanecido el mayor número de días-, la Ley establece que "se computarán las ausencias temporales", habrá dos extremos que, necesariamente, habrá que considerar, por un lado, "el mayor número de días" (del periodo de 5 años anteriores al devengo) -que según, la sentencia impugnada los pasó el recurrente en Burgos- y, por otro lado, que esa permanencia en Burgos no se vio alterada por sus "ausencias temporales" en Madrid.

Cuando la norma jurídica se refiere al "número de días", parece evidente que exige cuantificar una magnitud, entre otras razones, porque para delimitar la secuencia o, si se prefiere, el binomio, "número de días de permanencia" / "número de días de ausencias temporales", estos últimos se computarán para determinar los primeros.

Sin embargo, cuando, como aquí ocurre, se parte de la consideración de que la primera de esas magnitudes es ya, en términos absolutos, mayor que la segunda, resulta evidente que se computen o no esos días de ausencia temporal, el resultado será el mismo.

Por esta circunstancia, entendemos que cobra sentido la afirmación de la Sala de instancia, relativa a que la jurisprudencia contenida, entre otras, en nuestras [sentencias de 28 de noviembre de 2017 \(RJ 2017, 5579\)](#), dictadas, entre otros, en los recursos de casación núms. 807/2017 (ECLI:ES:TS:2017:4434), [809/2017 \(RJ 2017, 5160\)](#) ([ECLI:ES:TS:2017:4307 \(RJ 2017, 5160\)](#)), [813/2017 \(RJ 2017, 5578\)](#) ([ECLI:ES:TS:2017:4433 \(RJ 2017, 5578\)](#)), y 815/2017 ([ECLI:ES:TS:2017:4305 \(RJ 2017, 5165\)](#)), no resulta aplicable al presente caso.

En efecto, más allá de que, como expresa la sentencia impugnada, la determinación del concepto de ausencia esporádica es "una materia casuística y circunstancial, irreductible a la unidad", en aquellos casos se consideró acreditada una permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural por lo que, por definición, no podía calificarse de "ausencia esporádica".

En el caso ahora enjuiciado, el periodo de referencia no es el de un eventual

ejercicio tributario, ni siquiera el año natural, sino que viene constituido por el global de los cinco años inmediatamente anteriores al devengo del ISD y si, a estos efectos, la sentencia considera que el recurrente permaneció un mayor número de días en una localidad (Burgos) resulta ya intrascendente el número de días que en concepto de "ausencia temporal", pudo residir en otra localidad (Madrid), razón que impide el establecimiento de una doctrina general -en el presente caso-, sobre la cuestión de si cursar estudios universitarios en una determinada Comunidad Autónoma comporta o no una "ausencia temporal" de la residencia habitual del donatario en otra Comunidad Autónoma, sin perjuicio de que aquella derive del análisis que hemos verificado sobre los criterios jurídicos de conexión, el orden de prelación, y la dimensión temporal de las magnitudes anteriormente referidas.

SEXTO. -

Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Con arreglo a lo que establece el [artículo 93.1 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#), procede, en función de todo lo razonado precedentemente, reformulando la cuestión de interés casacional, declarar lo siguiente:

"El criterio jurídico de conexión para determinar la comunidad autónoma de imposición en el caso del impuesto de sucesiones y donaciones viene determinado por el lugar de producción del rendimiento del impuesto, que será la residencia habitual del donatario - [art. 32.2 c\)](#) de la [Ley 22/2009, de 18 de diciembre \(RCL 2009, 2478\)](#), por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias-, que habrá de establecerse a partir que los criterios del artículo 28 de la expresada Ley, de acuerdo con el orden de prelación que contiene dicho precepto.

El concepto de "ausencia temporal" de la residencia habitual se computará para determinar el mayor número de días de permanencia en el territorio de una Comunidad Autónoma, como magnitudes temporales diferenciadas."

A la vista de lo expresado, no ha lugar al presente recurso de casación por cuanto la sentencia interpreta correctamente el marco jurídico que resulta de aplicación sin que, en ningún momento altere el orden de prelación de los criterios jurídicamente establecidos.

A estos efectos, tiene en consideración el lugar de producción del rendimiento del ISD a través de la residencia habitual del donatario, delimitada por el mayor número

de días del período de los 5 años inmediatos anteriores al devengo, magnitud que establece y valora, específicamente, a partir de la prueba practicada sin que el criterio de la ausencia temporal y de su cómputo hubiese constituido la ratio decidendi exclusiva -ni siquiera principal- de su decisión.

En consecuencia, dado que la sentencia de instancia se adecúa a la doctrina que se acaba de proclamar, procede desestimar el recurso de casación.

SÉPTIMO. -

Costas.

De conformidad con el [artículo 93.4 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#) no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1.-

Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Sexto.

2.-

Declarar no haber lugar al recurso de casación 3685/2020, interpuesto por la representación procesal de don Florian, contra la [sentencia dictada el 28 de abril de 2020 \(PROV 2020, 165454\)](#) por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, en el recurso núm. 111/2019.

3.-

Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.