

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 126/2020

Ponente: Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1755/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. **126/2020** interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada por el Abogado del Estado, contra la resolución de 16 de marzo de 2020, dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto de competencias núm. 103/2017, planteado por la Administración del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de los obligados tributarios don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2.

Ha sido parte demandada la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**, representada y defendida por el Letrado del Servicio Jurídico.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

El Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria planteó ante la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra un conflicto de competencias frente a la Hacienda Foral para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones en relación con el domicilio fiscal de los obligados tributarios don NOMBRE/APELLIDOS 1 y su cónyuge doña NOMBRE/APELLIDOS 2 a partir del 1 de enero de 2010.

Tal conflicto se suscitó, esencialmente, porque la Administración del Estado entendía que el domicilio de los obligados tributarios se encontraba desde el 1 de enero de 2010 en el DOMICILIO 1 de Barcelona, y no en el domicilio declarado por ambos en la DOMICILIO 2 de Pamplona (Navarra). Con el fin de comprobar el domicilio fiscal propuesto, desde la AEAT se realizaron diferentes actuaciones por las Dependencias Regionales de Inspección que se documentan en los informes emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña de fecha 22-12-2015 e informes emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra de fecha 21-06-2016.

Tras admitirse el conflicto y cumplidos los trámites de procedimiento legalmente previstos, mediante resolución de 16 de marzo de 2020, la Junta Arbitral acordó:

“[...] Primero.-Desestimar la pretensión de la AEAT de que esta Junta Arbitral declare que, a partir del 01-01-2010, D. NOMBRE/APELLIDOS 1 y D.ª NOMBRE/APELLIDOS 1 tuvieron su domicilio fiscal en la vivienda sita en el DOMICILIO 1 de Barcelona.

Segundo.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la AEAT, a la HFN y a los interesados”.

SEGUNDO. El recurso interpuesto por el Abogado del Estado.

Frente al mencionado acuerdo de la Junta Arbitral ha deducido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, recurso contencioso-administrativo ante esta Sala mediante escrito fechado el 20 de mayo de 2020.

Admitido a trámite el mismo y recibido el expediente administrativo, se formalizó demanda mediante escrito de fecha 10 de agosto de 2020, cuyo suplico es del siguiente tenor literal:

“[...] dicte sentencia anulando la Resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que el domicilio fiscal de D. NOMBRE/APELLIDOS 1 y D.^a NOMBRE/APELLIDOS 2, desde el 1 de enero de 2010, estaba situado en territorio común, concretamente en Barcelona”.

TERCERO. Contestación a la demanda de la Comunidad Foral de Navarra.

La Comunidad Foral de Navarra, representada por el Letrado de su Servicio Jurídico, se opuso a la demanda mediante escrito de fecha 6 de octubre de 2020, en el que solicitaba a la Sala que:

“[...] previos los trámites legales oportunos, desestime íntegramente el recurso, confirmando la resolución impugnada, por resultar conforme con el ordenamiento jurídico”.

CUARTO. Señalamiento para la deliberación, votación y fallo del presente recurso contencioso-administrativo.

Recibido el pleito a prueba, practicada la prueba declarada pertinente y evacuado por las partes el trámite de conclusiones, mediante providencia de la Sala de 3 de octubre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del presente recurso la audiencia del día 20 de diciembre de 2022, fecha

en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso y hechos que han de reputarse no controvertidos.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la resolución dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra el 16 de marzo de 2020, es o no conforme a Derecho, en el bien entendido que –a través de dicha resolución- se resuelve el conflicto núm. 103/2017, planteado por la Administración del Estado contra la Comunidad Foral de Navarra cuya finalidad era, sintéticamente, obtener un pronunciamiento sobre el domicilio fiscal de los obligados tributarios don NOMBRE/APELLIDOS 1 y su cónyuge doña NOMBRE/APELLIDOS 2 a partir del 1 de enero de 2010.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos hacer una breve referencia a los hechos del litigio que resultan del expediente administrativo, de la resolución de la Junta Arbitral recurrida y de las alegaciones de las partes en el proceso, y que son relevantes para su resolución:

1. Con fecha 21 de junio de 2016, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra dirigió al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra (actualmente Hacienda Foral de Navarra, en adelante HFN) sendos escritos de la misma fecha en los que se recogían las propuestas de modificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio.

En dichas propuestas, la AEAT entendía que el domicilio de los obligados tributarios se encontraba desde el 1 de enero de 2010 en el

DOMICILIO 1 de Barcelona, y no en el domicilio declarado por ambos en la DOMICILIO 2 de Pamplona (Navarra). Se acompañaban informes emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña de fecha 22-12-2015 e informes emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra de fecha 21-06-2016.

2. La HFN, mediante sendas resoluciones del Director Gerente de fecha 21 de septiembre de 2017, notificadas a la AEAT el día 25 de dicho mes, rechazó las propuestas de cambio de domicilio fiscal de don NOMBRE/APELLIDOS 1 y su cónyuge doña NOMBRE/APELLIDOS 2. A las citadas resoluciones se adjuntaban informes del Servicio de Inspección Tributaria de la HFN de fecha 11/08/2017.

3. El Director General de la AEAT, mediante escrito presentado en correos el 24 de octubre de 2017, con entrada en la Secretaría de la Junta Arbitral el siguiente día 26, promovió conflicto de competencias frente a la HFN para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones en relación con el domicilio fiscal de don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2.

En dicho escrito, el Director General de la AEAT fundamentó el planteamiento del conflicto en los hechos relatados en los informes de las citadas Dependencias Regionales de Inspección y alegó que tales hechos ponían de manifiesto que, a partir del 01-01-2010, don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2 no habían permanecido en territorio navarro el mayor número de días de los correspondientes periodos impositivos, por lo que no tuvieron su residencia habitual en dicho territorio y, en consecuencia, no podían considerarse domiciliados fiscalmente en Navarra. Por todo ello, solicitaba a la Junta Arbitral que declare que, desde el 01-01-2010, don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2 tuvieron su domicilio fiscal en la referida vivienda de Barcelona.

4. La Junta Arbitral, en resolución de 16 de marzo de 2020, desestima el conflicto de competencias núm. 103/2017, objeto del presente recurso.

SEGUNDO. Posición de las partes en el conflicto suscitado.

1. Señala el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, que el conflicto versa sobre la determinación del domicilio fiscal de los obligados tributarios don NOMBRE/APELLIDOS 1 y su esposa doña NOMBRE/APELLIDOS 2 desde el 1-1-2010 y para su resolución debe atenderse a las reglas establecidas en el art. 8 del Convenio Económico, cuestión esta que no ha suscitado controversia entre las partes, ni tampoco para la Junta Arbitral.

Alega que el planteamiento que efectúa la Junta Arbitral (cfr. apartado 21 de la resolución recurrida) merece una objeción por su parte, en el sentido de que parece partir de que se reside en Navarra, lo que favorece a los contribuyentes en lo que afecta a la consideración de las ausencias temporales, mientras que la AEAT tiene que probar que residieron en Barcelona el mayor número de días, abandonando, dicho sea con el debido respeto, la neutralidad necesaria en el punto de partida e imponiendo de manera desigual la carga de la prueba entre las Administraciones afectadas.

Afirma que el punto de partida es fundamental porque determina que el resto de consideraciones posteriores deriven de una premisa incorrecta que consiste en creer que verdaderamente el Sr. NOMBRE/APELLIDOS 1 y la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 2 vivían en Navarra y que puntualmente, un año sí y quizá otro no, pudieron residir fuera de Navarra más de 183 días, pero, a su vez, como las ausencias temporales no se tienen en cuenta para dicho cálculo y, según su argumentación nada de lo probado por la AEAT es indicio suficiente para demostrar la residencia continuada fuera de Navarra, porque nada es incompatible con una presupuesta residencia en Pamplona. Sostiene que esta es la errónea valoración de la prueba que constituye el fuste de la

Resolución de la Junta Arbitral, y que coincide plenamente con el planteamiento argumental de la Hacienda Foral de Navarra.

En cualquier caso, discrepa de la Junta Arbitral porque considera que es posible fijar la residencia habitual de los contribuyentes en territorio común dado que a partir de 1-1-2010 no residieron en Navarra. Cuestiona la valoración de la prueba efectuada por la Junta Arbitral, y afirma que *“la presente demanda pretende que se revise la valoración de la prueba efectuada por la Junta Arbitral, pretensión para la que no existe obstáculo jurídico pese a la función de árbitro que se encomienda al órgano que ha dictado la resolución impugnada”*.

Frente a la resolución impugnada, que estima que los indicios aportados no son suficientes para acreditar que los contribuyentes han residido en territorio común, considera el Abogado del Estado que la conclusión correcta hubiera sido declarar que está acreditado que los contribuyentes a partir de 1-1-2010 y en cada uno de los ejercicios, residieron más tiempo en territorio común que en Navarra, y con esa finalidad formula la crítica sobre las apreciaciones valorativas consignadas por la Junta en su resolución, tomando como base los informes iniciales y complementarios elaborados por las Dependencias de Inspección de la AEAT de Cataluña (informes de 22-12-15 y 27-10-17) y de Navarra (informe de 21-6-16).

Concluye que la *“Resolución de la JAN no ha desplegado en sus consideraciones fácticas y consecuencias jurídicas una valoración de las pruebas aportadas de forma conjunta, asumiendo de manera acrítica los argumentos de una de las partes, decantándose por criticar las pruebas aportadas por la AEAT sin cuestionar si la HTN ha acreditado de manera suficiente lo contrario, apartándose, en definitiva y dicho sea con el debido respeto, de las reglas de la sana crítica”*.

2. La Hacienda Foral de Navarra alegó, en primer lugar, que la demanda no enfoca con corrección la evaluación del material fáctico que ha llevado a cabo la Junta Arbitral (en adelante, JA), pues la posición actora

justamente padece del defecto que esta Sala ha denunciado en otros pleitos similares, en cuanto que la discrepancia que patentiza con el acto impugnado radica única y exclusivamente en que del material probatorio puesto de manifiesto en el procedimiento arbitral, *“la conclusión correcta hubiera sido declarar que está acreditado que los contribuyentes a partir de 1-1-2010 y en cada uno de los ejercicios, residieron más tiempo en territorio común que en Navarra”* (fundamento de derecho III, página 10 de la demanda).

La demanda no invoca norma alguna de valoración o carga de la prueba que hubiera sido vulnerada por la JA. Tampoco imputa a la valoración de la prueba de la JA que sea irracional, arbitraria o errónea, más allá de la mera discrepancia interesada con sus conclusiones. Nada de lo que aduce manifiesta un error grosero en la valoración de la prueba ni, menos aún, infracción de las normas sobre la misma o sobre su carga. Es pura discrepancia de parte con las conclusiones fácticas alcanzadas por la Junta, por lo que, a juicio de la demandada, la demanda está abocada a su desestimación.

No obstante, analiza el material probatorio examinado por el acto impugnado, para ratificar su plena razonabilidad.

Concluye que *“[n]o parece que pueda extraerse de esos débiles indicios ninguna conclusión que desvirtúe el juicio efectuado por la JA, cuyo acto resolutorio goza de presunción de validez y no es cuestionado de contrario con sustento en vulneración de la normativa reguladora de la valoración de la prueba, ni se patentiza error alguno en esa valoración que se infiera de los datos que ha tenido en cuenta, ni se denuncia de adverso arbitrariedad en la apreciación de los elementos probatorios a que la JA se atiene en su resolución”*.

TERCERO. La resolución de la Junta Arbitral.

1. La Junta Arbitral se pronuncia en los siguientes términos:

“21.-Mediante el planteamiento de este conflicto, la AEAT pretende que esta Junta Arbitral declare que, a partir del 01-01-2010, NOMBRE/APELLIDOS 1 y NOMBRE/APELLIDOS 2 tuvieron su domicilio fiscal en la vivienda sita en el DOMICILIO 1 de Barcelona.

Así pues, conforme a las mencionadas reglas del artículo 8.2 del Convenio y puesto que no se discute que, en los periodos impositivos en cuestión, NOMBRE/APELLIDOS 1 y NOMBRE/APELLIDOS 2 presentaron sus declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ante la HFN, correspondía a la AEAT acreditar que, a partir de la expresada fecha, NOMBRE/APELLIDOS 1 y NOMBRE/APELLIDOS 2 residieron en dicha vivienda el mayor número de días de los referidos periodos impositivos; o, subsidiariamente, que tuvieron su principal centro de intereses en territorio común.

22.-Como hemos señalado en el ordinal 12º del apartado 1, en los citados informes de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT de 22-12-2015, se pone de manifiesto que, en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentadas por NOMBRE/APELLIDOS 1 y por NOMBRE/APELLIDOS 2 en el periodo 2010-2014, consta que la base imponible de NOMBRE/APELLIDOS 1 está integrada solamente por los rendimientos del trabajo correspondientes a su pensión de jubilación; y que NOMBRE/APELLIDOS 2 no percibe rentas de las fuentes previstas en el artículo 8.2.2ª del Convenio; por lo que se concluye en esos informes que el domicilio fiscal de los obligados tributarios no puede determinarse en función del denominado “centro de intereses”.

Por ello, en el escrito de planteamiento del conflicto, la AEAT fundamentó su pretensión de modificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios en que, a su juicio, a partir del 01-01-2010, tanto NOMBRE/APELLIDOS 1 como NOMBRE/APELLIDOS 2 tuvieron su residencia habitual en la mencionada vivienda de Barcelona.

23.-En opinión de esta Junta Arbitral, una valoración conjunta de los elementos probatorios que obran en el expediente lleva a la conclusión de que la AEAT ha acreditado la presencia de NOMBRE/APELLIDOS 1 y de NOMBRE/APELLIDOS 2 en dicha vivienda de Barcelona en determinados días de los periodos impositivos en cuestión, pero no ha acreditado su permanencia en la misma durante el mayor número de días de ninguno de ellos.

24.-Es de destacar, a ese respecto, que los obligados tributarios no son, ni han sido nunca, propietarios ni arrendatarios de dicha vivienda de Barcelona, ni ostentan ningún otro derecho posesorio sobre la misma; y que, sin embargo, consta en el expediente que, durante los periodos impositivos en cuestión, han sido arrendatarios de dos viviendas sitas en

Pamplona (en el periodo 01-01-2010/31-01-2012, de la de la C/ DOMICILIO 3; y, desde el 01-02-2012, de la de la DOMICILIO 2).

25.-Considera esta Junta Arbitral que, contrariamente a lo que sostiene la AEAT, las informaciones resultantes de las visitas que realizaron sus agentes a los domicilios en cuestión (en Pamplona, los ya señalados de la C/ DOMICILIO 3 y de la DOMICILIO 2; y en Barcelona, el del DOMICILIO 1) no permiten dilucidar la controversia.

Ciertamente, en las visitas realizadas a las viviendas de Pamplona, los agentes de la AEAT no hallaron en ellas a los obligados tributarios, pero es igualmente cierto que el testimonio más relevante que obtuvieron en esas visitas es el que prestó el 19-10-2017 en la casa de la DOMICILIO 2 “una chica que dice trabajar en las oficinas del 2º”, que afirmó “que quien vive en la vivienda DOMICILIO 2 es la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 2 pero que no están estos días”.

Consta, sin embargo, en el expediente que el inspector tributario de la HFN que visitó la vivienda de la DOMICILIO 2 de Pamplona el 29-11-2016 halló en ella a los obligados tributarios y comprobó que se encontraba en perfecto estado; y las fotografías que tomó durante la visita acreditan que la vivienda presentaba el aspecto propio de un lugar en el que se reside habitualmente.

Y está también acreditado que, en la visita que un agente de la AEAT realizó a la vivienda de Barcelona el 30-06-2015, NOMBRE/APELLIDOS 1, que se encontraba allí, le manifestó que tanto él como NOMBRE/APELLIDOS 2 “tienen su domicilio habitual en la provincia de Navarra” y que “están aquí pasando unos días”.

Estas manifestaciones (que, por ser de parte, no consideramos especialmente relevantes para dilucidar la cuestión controvertida) fueron, sin embargo, confirmadas ese mismo día por el portero de la finca, quien explicó al agente que “en el piso visitado vive habitualmente el hijo de los obligados tributarios; que los padres – los obligados tributarios- viven en Navarra; y que vienen a este domicilio a pasar unos días, son impredecibles, vienen, a veces se quedan por un tiempo y otras veces vienen y se van en un día”.

Para dirimir la controversia, carece también de utilidad la visita realizada a dicha vivienda por agentes de la AEAT el 09-10-2017, ya que, pese a que las actuarios encontraron en ella a NOMBRE/APELLIDOS 1, ni siquiera le interrogaron sobre la causa de su presencia allí.

A los expresados fines, es igualmente irrelevante lo que se consigna en la diligencia correspondiente a esa misma visita sobre la presencia en la vivienda de dos empleadas de

hogar, ya que estas no fueron preguntadas sobre si los obligados tributarios residían o no habitualmente en ella.

A mayor abundamiento, consta en dicha diligencia que una de esas empleadas de hogar fue contratada por NOMBRE/APELLIDOS 2 y prestó sus servicios en el período comprendido entre el 01-03-2012 y el 16-11-2013, pero esa contratación ya había sido puesta de manifiesto por la obligada tributaria el 23-12-2016 con la puntualización de que tuvo por objeto atender a una hija discapacitada residente en Barcelona. Y consta también en la referida diligencia que la otra empleada de hogar no fue contratada ni por NOMBRE/APELLIDOS 1 ni por NOMBRE/APELLIDOS 2, sino por uno de sus hijos.

26.-Los hechos constatados en las referidas visitas no acreditan, por tanto, que los obligados tributarios tuvieran su residencia habitual en dicha vivienda de Barcelona en ninguno de los períodos impositivos en cuestión.

27.-Para dilucidar la controversia, tampoco son concluyentes los consumos de agua, electricidad y gas habidos en dichas viviendas.

A ese respecto, consideramos significativo que los consumos de agua y electricidad habidos en la vivienda de Barcelona en el período 2010-2014 superan ampliamente los que corresponderían a una vivienda ocupada habitualmente por tan solo dos personas de avanzada edad que viajan con frecuencia; y que ninguno de los correspondientes contratos de suministro fueron suscritos por los obligados tributarios.

En lo que concierne a los consumos de las viviendas de Pamplona, consideramos que los de agua, siendo, como son, inferiores a la media, tampoco permiten concluir que en ellas no residieron habitualmente los obligados tributarios, máxime si se tiene en cuenta que otros consumos, como los de gas y electricidad, son coherentes con los que, como media, corresponden a una vivienda habitada por dos personas de avanzada edad que viajan con frecuencia.

28.-Las cuentas bancarias de los obligados tributarios y las operaciones realizadas con tarjetas de crédito o débito tampoco son útiles para dilucidar la cuestión controvertida, ya que no acreditan el lugar en el que los mismos residieron habitualmente en ninguno de los períodos impositivos en cuestión.

Y otro tanto cabe decir de los seguros de hogar, ya que constan en el expediente tanto el contratado con la Mutua ENTIDAD 1 para la vivienda de Barcelona (en el que consta como domicilio de NOMBRE/APELLIDOS 2 la vivienda de la DOMICILIO 2 de Pamplona),

como el contratado en Pamplona para esta última por NOMBRE/APELLIDOS 2 con la compañía ENTIDAD 2.

29.-Por su carácter ocasional, no son tampoco determinantes a los expresados efectos, ni las atenciones médicas recibidas por los obligados tributarios en centros sanitarios de Barcelona, ni las compras que realizaron en algunos establecimientos de esa ciudad, ni la adquisición de medicamentos en farmacias próximas a la vivienda de DOMICILIO 1, ya que todo ello es compatible con su residencia habitual en Navarra. Y también lo es su pertenencia a los clubes de golf de NOMBRE DE CLUB 1 y EI NOMBRE DE CLUB 2.

30.-Estimamos, por todo ello, que los indicios en los que la AEAT fundamenta su pretensión de que esta Junta Arbitral declare que, a partir del 01-01-2010, NOMBRE/APELLIDOS 1 y NOMBRE/APELLIDOS 2 tuvieron su domicilio fiscal en la referida vivienda de Barcelona por residir habitualmente en ella, han sido contrarrestados por los alegados por la HFN para oponerse a la misma; y, por tanto, en una valoración conjunta de los elementos probatorios obrantes en el expediente, consideramos que no ha quedado acreditado el hecho constitutivo de dicha pretensión, por lo que debemos desestimarla”.

CUARTO. Decisión de la Sala.

1. La amplia narración de los hechos e indicios sometidos a la consideración de la Junta Arbitral pone de relieve que la cuestión suscitada a través del conflicto se refiere a la determinación de un dato de hecho (la acreditación del domicilio fiscal de los obligados tributarios don NOMBRE/APELLIDOS 1 y su esposa doña NOMBRE/APELLIDOS 2 desde el 1 de enero de 2010), pero que implica obvios y necesarios efectos jurídicos, como el sometimiento de estos contribuyentes a una de las dos administraciones fiscales en pugna.

Debe señalarse que la determinación del domicilio fiscal -en el ámbito del Convenio Económico con Navarra-, con base en la residencia, durante un periodo mínimo de días a lo largo del año, del que, además, se excluyen las ausencias esporádicas, raramente se puede obtener mediante prueba directa y concluyente. Antes al contrario, lo que cabe es la evaluación por el órgano arbitral, al que ambas administraciones se someten y cuyas decisiones deben respetar, de indicios y elementos de convicción de los que deducir la realidad de esa residencia, tarea característica de la valoración de la prueba

de presunciones, en que ha de ponderarse, a tal fin, el enlace preciso y directo, conforme a las reglas del criterio humano, de los indicios y datos que se van a examinar y su capacidad para determinar el resultado final, a cuyo fin, de modo casuístico, es preciso dejar constancia de los indicios que se poseen, de su mayor o menor fuerza y solidez para hacer suponer la residencia; del número de ellos; y, finalmente, de la ausencia de conindicios de igual o similar valor que puedan desvirtuar o neutralizar la fuerza de aquellos.

2. En el fundamento jurídico anterior ya se han hecho constar los razonamientos ofrecidos por la Junta Arbitral para alcanzar la conclusión de que los indicios en los que la AEAT fundamenta su pretensión, consistente en que la Junta Arbitral declare que, a partir del 1 de enero de 2010, don NOMBRE/APELLIDOS 1 y su esposa doña NOMBRE/APELLIDOS 2 tuvieron su domicilio fiscal en la referida vivienda de Barcelona por residir habitualmente en ella, han sido contrarrestados por los alegados por la Hacienda Foral de Navarra para oponerse a la misma, y que, por tanto, en una valoración conjunta de los elementos probatorios obrantes en el expediente, consideró la Junta Arbitral que no había quedado acreditado el hecho constitutivo de dicha pretensión, por lo que debía desestimarla.

3. Este recurso, en la materia sobre la que versa, es semejante al que recientemente ha resuelto esta Sala en sentencia dictada en el recurso contencioso-administrativo registrado con el n° 002/0436/2021, que, a su vez, se remite a nuestra sentencia n° 1.094/2017, de 20 de junio, que desestimó el recurso contencioso-administrativo n° 4890/2016, seguido entre las mismas Administraciones ahora litigantes, si bien en opuesta posición procesal a las de este conflicto.

En la referida sentencia hemos declarado lo siguiente:

"[...] **CUARTO.-** Las restantes cuestiones planteadas en la demanda pueden ser abordadas de forma conjunta e indiferenciada, ya que se refieren todas ellas a aspectos de la resolución y del conflicto formalizado que a través de ella se

resuelve, relacionados con cuál fuera el domicilio fiscal, determinado por su residencia habitual, del NOMBRE/APELLIDOS 3, durante el periodo que arranca el 1 de enero de 2008. La cuestión referida a la determinación de tal lapso temporal, aun también vinculada a la prueba, merece un comentario singularizado.

Debemos comenzar por efectuar una aclaración previa, dirigida a ambas partes, en la medida en que parecen desconocer, las dos, que la valoración y la carga de la prueba en el proceso jurisdiccional acerca de los hechos litigiosos corresponde a este Tribunal Supremo ante el que el pleito se sustancia y resuelve y que, para formular una declaración al respecto, la Sala sentenciadora no se ve vinculada o condicionada, en modo alguno, por las presunciones alegadas y las valoraciones llevadas a cabo en los escritos rectores de ambas Administraciones en pugna, ni por las normas referidas a ellas en las leyes administrativas, que regulan la prueba en el seno de los procedimientos tributarios, sin extensión necesaria al proceso jurisdiccional.

En nuestra sentencia debemos examinar la pretensión de nulidad de la resolución de la Junta Arbitral, ejercida en la demanda, mediante el análisis de la prueba que dicho órgano colegiado tuvo la oportunidad de conocer y valorar, pero nuestra perspectiva de juicio es en esencia diferente, como también lo es la posición de las partes comparecidas en el litigio, que han de verse despojadas aquí de las prerrogativas y privilegios que reivindicaban como si, en el seno del proceso, mantuvieran una posición de predominio sobre la otra parte y, para hacerla efectiva, un refuerzo de su situación jurídica mediante el respectivo juego de las presunciones legales que favorecen su estatuto como Administración.

Olvidan con ello ambas partes, demandante y demandada, que la sumisión al proceso judicial entablado implica también, de suyo, el sometimiento a la potestad jurisdiccional y, dentro del ámbito de su ejercicio, a las reglas sobre valoración y carga de la prueba, que no necesariamente ha de coincidir con la analizada en el seno del conflicto planteado. Además de ello, dentro del juego de **presunciones legales** que las partes reclaman continuamente, ofrece especial significación una de carácter netamente superior en este asunto, la que asiste a los actos de la Junta Arbitral que aquí ha resuelto (art. 57.1 de la Ley 30/1992, aplicable *ratione temporis* al asunto debatido) -en el mismo sentido, el artículo 39.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas-. No cabe perder de vista que el único acto administrativo de que conocemos es el adoptado por la Junta resolutoria en su función arbitral característica y, por tal razón, el único acto que en este proceso puede gozar de la presunción *-iuris tantum-* de validez y eficacia.

Ello significa que, de un lado, podemos enjuiciar la pretensión ahora promovida desde el punto de vista del acierto mayor o menor de la Junta Arbitral al valorar la prueba

administrativa, que fue ofrecida, en su mayor parte, por la AEAT que promovió el conflicto; pero tal análisis no impide que este Tribunal Supremo valore los hechos por sí mismo, sin sujeción a las reglas tributarias sobre carga de la prueba en el seno de los procedimientos tributarios, siendo de especial valor en ese análisis que debemos afrontar el hecho, aquí imputable plenamente a la Administración foral demandante, de que no haya solicitado el recibimiento del proceso a prueba para establecer hechos que le serían favorables y que contradirían los determinados en el acuerdo de la Junta Arbitral que se impugna, pasividad que no nos puede ser ajena en un contexto en que la mencionada Administración insiste en la veracidad del hecho esencial constitutivo de su derecho -la residencia en MUNICIPIO 1 (Navarra) del Sr NOMBRE/APELLIDOS 3.- no sólo negado por la Junta Arbitral al valorar la prueba disponible, sino rechazado como tal en un acto que goza de presunción de validez y eficacia, sin que pese a tales circunstancias adversas la HTN haya considerado necesaria la práctica procesal de prueba encaminada a la fijación de ese hecho fundamental para sus intereses. Cuál sea el alcance de tal presunción es, en el fondo, el *thema decidendi* de este proceso.

QUINTO.- No es difícil, tras lo establecido en el fundamento anterior, alcanzar la conclusión de que el recurso debe ser desestimado.

La aparente estrategia de la HTN recurrente en este proceso ha consistido en negar, hasta la virtual ridiculización, el valor de los indicios obtenidos por la AEAT en las averiguaciones y diligencias practicadas, al tiempo que se magnifica la fuerza acreditativa de ciertos indicios o conjeturas que la HTN cree favorables, como los consumos de energía o la titularidad de los inmuebles.

No obstante ello, consideramos que la decisión de la Junta Arbitral ha sido acertada en la valoración conjunta de la serie numerosa de datos, pruebas e indicios, abundantes y de un valor ciertamente desigual, pero que en su mayoría son coincidentes en desmentir que la residencia del Sr. NOMBRE/APELLIDOS 3. radicase en MUNICIPIO 1, operación de apreciación fáctica de la que da cuenta con detalle y minuciosidad, no sólo a la hora de asignar a cada indicio su valor propio, sino al dar respuesta motivada y amplia a los argumentos de refutación opuestos en el curso del conflicto por la HTN, sobre lo cual podemos fijar los siguientes razonamientos:

- **la presunción de certeza** que establece el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, conforme a la cual "*...Las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 96 de esta Ley Foral se presumen ciertas, y sólo podrán rectificarse por el obligado tributario mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho*", coincidente sustancialmente con el artículo 108.4 de la LGT, no es una norma procesal en materia de prueba que dispense a la Administración de la demostración de los hechos contenidos en las declaraciones tributarias

si son controvertidos por un tercero, como aquí acontece, sino un recurso de orden técnico para dar virtualidad y eficacia a lo declarado y vincular con ello al declarante en su acto propio de manifestación de voluntad, de la que sólo podrá desdecirse en casos excepcionales y tasados, fundados en el error de hecho.

- **La debilidad de algunas declaraciones obtenidas por los agentes tributarios de la AEAT**, por falta de identificación de los testigos, aun siendo cierta como tal, no posee el alcance obstativo de la prueba material que se le pretende dar. Se trata de testigos que no tienen por qué ser mendaces, puesto que declararon de forma sustancialmente coincidente acerca de la falta (aun aparente) de residencia del Sr. NOMBRE/APELLIDOS 3 en el domicilio señalado en MUNICIPIO 1; que se identifican por su localización en viviendas del mismo edificio y coinciden con el testimonio de personas no identificadas, pero empleados que fueron interrogados en la sede de la empresa ENTIDAD 3..., administradora de la comunidad de propietarios de P... nº 15 de MUNICIPIO 1, que manifestaron *"que en el piso 2ª izda no vive nadie desde hace más de seis años y que la persona que paga los gastos de comunidad es NOMBRE/APELLIDOS 3. El número de teléfono de contacto que ENTIDAD 3 dispone del obligado es el NNN NNN NNN, de Zaragoza"*.

- Por otro lado, ni hay contradicción ni divergencia, como atinadamente observa la resolución, entre lo declarado por unos y otros testigos, ni ningún impedimento legal o material existía para que la HTN hubiera podido recabar los testimonios de tales personas, ya identificadas por su localización en viviendas y oficinas, y poner así de manifiesto las eventuales contradicciones o inexactitudes de lo declarado. Pues bien, ni en la fase de instrucción del conflicto, ni en este proceso, se ha llevado a cabo por parte de la HTN la menor actividad de impulso probatorio, siendo así que, dada la inversión de las posiciones iniciales, quien debe soportar ahora la *onus probandi* es la Administración demandante, máxime ante la clara facilidad de la prueba del hecho sobre el que se discrepa (art. 217.6 LEC).

- **La cuestión relativa a los consumos de energía eléctrica es puramente especulativa y conjetural**, y como tal no puede llevarnos a ninguna solución segura y cierta. En principio, los datos recabados en el piso de MUNICIPIO 1 revelan, *prima facie*, que corresponden a una vivienda no ocupada o escasamente ocupada, lo que es compatible con los testimonios recogidos. Los consumos referidos a la vivienda de Zaragoza acreditan, por el contrario, una posible ocupación de carácter residencial, sin la menor prueba de respaldo de que las cifras obedecen a un uso profesional o empresarial del que ningún elemento indiciario se aporta.

- Tampoco podemos dar pábulo a las alegaciones de la demanda relativas a la titularidad de los dos inmuebles en liza, el de la vivienda de MUNICIPIO 1 (Navarra) que es propiedad del Sr. NOMBRE/APELLIDOS 3, y la de Zaragoza que pertenece a una sociedad

mercantil de la que aquél posee el 66 por 100 del capital. La propia Administración foral reconoce aquí el escaso peso de ese dato, al afirmar en su demanda: *"Convenimos en que el titular del dominio sobre ambas viviendas no es criterio determinante de dónde pueda residir el Sr. NOMBRE/APELLIDOS 3 la mayor parte del año, ya que no hay impedimento para que lo hiciera en la de Zaragoza, propiedad de una sociedad por él participada. Pero entendemos que resulta orientativo que la vivienda de MUNICIPIO 1 sea precisamente propiedad de quien -el obligado tributario- declara justamente que esa vivienda es su domicilio"*.

De tales argumentos se deriva que para resolver el conflicto sometido a la Junta Arbitral se aplican las reglas sobre carga de la prueba del artículo 217 LEC, cuyo significado se pone de manifiesto en numerosas sentencias, entre las que puede citarse la de 9 abril de 2015, rec. casación nº 2446/2013:

"[...] El juez o Tribunal, en el momento de dictar sentencia, debe realizar un juicio de verosimilitud de las afirmaciones fácticas aportadas o introducidas por las partes a fin de procurar la satisfacción jurídica de las partes a través de la subsunción de los hechos en la norma jurídica aplicable. En el supuesto de que al Juez o Tribunal no le sea posible vencer el estado de incertidumbre -por la falta de prueba o por insuficiencia de la practicada-, el ordenamiento jurídico señala explícita o implícitamente las reglas en virtud de las cuales se determina la parte que resulta perjudicada al no considerarse probadas determinadas afirmaciones fácticas en el caso concreto. Estas reglas o criterios por los que se atribuye a cada parte la incumbencia de probar cierto tipo de hechos constituyen o precisan la llamada carga de la prueba. Así se refleja, en la actualidad, en el artículo 217.1 LEC/2000, relativo a la carga de la prueba, que dispone que cuando, al tiempo de dictar sentencia o resolución semejante, el tribunal considerase dudoso unos hechos relevantes para la decisión, desestimaré las pretensiones del actor o del demandado, según corresponda a uno u otro la carga de probar los hechos que permanezcan inciertos y fundamenten las pretensiones (...).

En definitiva, cada parte soporta la carga de la prueba de las condiciones fácticas de la norma en que se basa su pretensión; regla, a veces, corregida por el criterio de la mayor facilidad de una de las partes en la aportación de la prueba concreta y por el de la participación del órgano jurisdiccional en la investigación de los hechos [...]."

4. En el caso que nos ocupa, la valoración sobre los abundantes indicios y datos aportados por ambas Administraciones que efectúa la Junta Arbitral es razonable y motivada, no fruto del capricho o la arbitrariedad, aun

partiendo de la dificultad de una prueba directa determinante de la residencia. Dentro de las presunciones, la fundamental aquí es aquella de que goza la Junta Arbitral autora del acto recurrido y que ha sido recogida en la sentencia de esta Sala de 20 de junio de 2017, recurso nº 4890/2016, anteriormente referida, en la que se declara que el único acto administrativo del que se conoce en el recurso contencioso-administrativo es el adoptado por la Junta resolutoria en su función arbitral característica y, por tal razón, el único acto que en este proceso puede gozar de la presunción *-iuris tantum-* de validez y eficacia. En el mismo sentido se pronuncia la sentencia de esta Sala de 8 de febrero de 2019, recaída en el recurso nº 10/2018.

Resulta especialmente ilustrativa la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, recurso 36/2015, que sostiene la siguiente doctrina:

"[...] Como expresamente se recoge en la resolución combatida, la Junta Arbitral apreció el material probatorio conjuntamente y de acuerdo con criterios generales de valoración de la prueba. Debemos partir, pues, de que es a la Junta Arbitral, a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que le corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena libertad en la valoración de la prueba, por lo que planteado el pleito, como se desprende del desarrollo argumental de la demanda, en una cuestión de simple valoración de la prueba, le corresponde a la recurrente llevar al convencimiento de la errónea apreciación de la prueba realizada por la Junta Arbitral o que la determinación de los hechos lejos de responder a criterios razonables se ha realizado sobre la base de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, resultando injustificada la base de la decisión [...]"

5. Pues bien, atendidos estos principios y presunciones procesales en torno a la prueba, es necesario poner de relieve que no se discute cuestión jurídica alguna, que el único reparo que se opone es la valoración del material probatorio por parte de la Junta Arbitral, que el material probatorio aportado por las Administraciones en conflicto ha sido apreciado por la Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba, sin que se advierta ninguna infracción normativa en la resolución impugnada ni una falta de valoración expresa de los elementos de

convicción aportados al efecto, por lo que debe considerarse que la decisión de la Junta Arbitral ha sido acertada en la valoración conjunta de los datos, pruebas e indicios aportados, que le llevan a concluir que no ha quedado acreditado el hecho constitutivo de la pretensión deducida por la AEAT, consistente en que la residencia de don NOMBRE/APELLIDOS 1 y su esposa doña NOMBRE/APELLIDOS 2 radicase en Barcelona, operación de apreciación fáctica de la que da cuenta con detalle y minuciosidad, no sólo a la hora de asignar a cada indicio su valor propio, sino al dar respuesta motivada y amplía a los argumentos de refutación opuestos en el curso del conflicto por la AEAT. Frente a ello, la parte recurrente se limita a ofrecer una versión con distinta valoración y a contradecir la conclusión a la que se llega ofreciendo su opinión al respecto, pero que como se ha declarado reiteradamente por esta Sala, partiendo de la presunción a la que hemos hecho referencia, resulta de todo punto insuficiente para desvirtuar la conclusión alcanzada por la Junta Arbitral.

A lo expuesto se añade que, conforme a las reglas del artículo 8.2 del Convenio, y dado que no resulta controvertido que en los periodos impositivos examinados don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2 presentaron sus declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ante la Hacienda Foral de Navarra, correspondía a la AEAT, como así recoge la resolución de la Junta Arbitral, acreditar que a partir del 1 de enero de 2010 residieron en la vivienda de Barcelona el mayor número de días de los referidos periodos impositivos, lo que no ha conseguido probar.

En definitiva, procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo entablado, pues la valoración efectuada por la Junta Arbitral de Navarra es razonable y se funda en un examen motivado, extenso y conjunto de los indicios que analiza y de los que deja constancia, tarea de valoración que en modo alguno puede tildarse de arbitraria, caprichosa o ilógica.

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas procesales a la demandante, si bien, haciendo uso de la facultad contemplada en el apartado tercero de dicho precepto legal, quedan las costas fijadas, por todos los conceptos, en un máximo de 1.000 euros para la demandada.

F A L L O

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

Primero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada por el Abogado del Estado, contra la resolución de 16 de marzo de 2020, dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto de competencias núm. 103/2017, planteado por la Administración del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de los obligados tributarios don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2.

Segundo. Imponer las costas procesales a la parte demandante, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

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

Así se acuerda y firma.