

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 563/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

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

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 781/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

En Madrid, a 16 de mayo de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. **563/2017** interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO, en la representación que legalmente ostenta de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra la resolución de 21 de junio de 2017, adoptada en el conflicto de competencias núm. 78/2015 por la Junta Arbitral establecida en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Han sido partes demandadas la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, representada por el procurador de los tribunales don NOMBRE Y APELLIDOS 1, y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2, representada por el procurador de los tribunales don NOMBRE Y APELLIDOS 3.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **PRIMERO. Los hechos que han dado lugar a la resolución recurrida.**

El Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria promovió ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, con fecha 13 de enero de 2015, un conflicto para resolver la discrepancia sobre el cambio de domicilio fiscal de don NOMBRE Y APELLIDOS 4 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 pues la AEAT consideraba que ambos estaban domiciliados realmente en Madrid (calle DOMICILIO 1), y no en Pamplona (calle DOMICILIO 2), al menos desde el 1 de enero de 2009, elevando en tal sentido propuesta de cambio de domicilio que fue rechazada por la Hacienda Tributaria de Navarra en dos resoluciones de 18 de diciembre de 2014.

La procedencia del cambio de domicilio se derivaría de ciertos datos, aducidos por la AEAT y que surgen de sus investigaciones, como son (i) que en los ejercicios 2005 a 2008 percibieron rendimientos de trabajo como consejeros y administradores de la sociedad ENTIDAD 1, domiciliada en la

calle DOMICILIO 3 de Madrid, (ii) que ambos son socios y/o administradores de cuatro sociedades de responsabilidad limitada y partícipes de una comunidad de bienes, entidades todas ellas domiciliadas en DOMICILIO 4, de Madrid, (iii) que ambos son representantes de tres de dichas sociedades, y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 lo es de una de ellas, así como de otra distinta de las anteriores, todas ellas con domicilio fiscal en el lugar indicado de DOMICILIO 4 de Madrid, (iv) que don NOMBRE Y APELLIDOS 4 consta como autorizado en seis cuentas bancarias abiertas en sucursales de Madrid, tres en Asturias y una en Toledo, no figurando como titular de cuenta alguna en Navarra; y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 ha sido titular, en 2009, de 16 cuentas bancarias en sucursales de Madrid y de una cuenta en Pamplona, (v) que ambos son titulares de un inmueble situado en calle DOMICILIO 5 de Madrid, (vi) que los consumos de energía eléctrica en los distintos domicilios relacionados con los obligados tributarios reflejan un predominio relevante de la vivienda sita en la calle DOMICILIO 1 de Madrid (como diez veces más en los años 2010 a 2013) y (vii) que el Servicio Madrileño de Salud ha informado que, desde 1 de diciembre de 1998, los obligados tributarios han estado adscritos al NOMBRE CENTRO DE SALUD, situado en la calle del mismo nombre, número NNNN, de Madrid; y el domicilio declarado por ellos a estos efectos es el de la calle DOMICILIO 1 (inmueble que pertenece a una sociedad de la que son administradores junto con sus hijos).

Además, el 3 de febrero de 2014 se personó una agente tributaria de la AEAT en la calle DOMICILIO 1 de Madrid e hizo constar que se trata de un chalet individual con parcela cerrada por una valla exterior y con cámaras de vigilancia, en cuya puerta hay un buzón para cartas y un único pulsador de portero automático sin identificación personal, a través del cual una voz femenina contesta con evasivas, admite que es una empresa del obligado tributario, y, tras unos minutos, vuelve a contestar negándose a colaborar y diciendo que no es el domicilio de ninguna empresa.

Al día siguiente, la misma agente se personó en DOMICILIO 4, donde hay un bloque de oficinas. Le atendió en recepción una empleada debidamente identificada, indicando que el Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 4 acude al edificio de vez en cuando, a la empresa ENTIDAD 2 y, tras consultar en su base de datos, manifiesta que están en esas oficinas desde diciembre de 2009. En la planta 7ª le atendió don NOMBRE Y APELLIDOS 5, hijo de don NOMBRE Y APELLIDOS 4 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2, quien manifestó que sus padres viven y residen en Navarra y son presidentes del consejo de administración de ENTIDAD 2 y de otras empresas.

El 24 de marzo de 2014, un agente tributario se personó en la Central de Repartos de la Dirección General de Correos y Telégrafos de Madrid, en la calle DOMICILIO 6, donde el Jefe de Distribución y el cartero informaron que en la calle DOMICILIO 1 se entregan cartas a nombre del matrimonio indicado y de la sociedad ENTIDAD 3 no siendo rechazadas ninguna de ellas.

La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra constató otros datos relevantes:

1. De la base de datos de la AEAT se desprende que don NOMBRE Y APELLIDOS 4 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 estaban domiciliados antes de 28 de mayo de 2008 en la calle DOMICILIO 1 de Madrid y, a partir de esa fecha, en la calle DOMICILIO 2 de Pamplona. En la base de datos de la HTN están de alta desde 13 de noviembre de 1997, en el citado inmueble de Pamplona. Entre 2009 y 2012 declaran el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ante la HTN. La sociedad ENTIDAD 1 fue titular hasta 2008 de una participación del 6,4 % en ENTIDAD 4, y el 84,25% de la primera pertenecía a los obligados tributarios hasta que, a finales de 2008, fue adquirida en régimen de autocartera por la participada.

2. Don NOMBRE Y APELLIDOS 4 percibe, desde 2010, haberes pasivos del Instituto Nacional de la Seguridad Social y figura, en 2008 y 2009, como administrador de la NOMBRE FUNDACIÓN, con domicilio en la calle DOMICILIO 3 de Madrid; y en 2009 y 2010 como partícipe de la ENTIDAD 5, domiciliada en calle DOMICILIO 7 de Madrid.

3. En el Servicio de Riqueza Territorial de la Comunidad Foral de Navarra se identifica a don NOMBRE Y APELLIDOS 4 como propietario del inmueble de la calle DOMICILIO 2 de Pamplona. Este inmueble está inscrito en el Registro de la Propiedad a nombre del matrimonio en virtud de compra efectuada el 7 de marzo de 2001. Los obligados tributarios están empadronados en Pamplona desde el 3 de junio de 1996. En la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, don NOMBRE Y APELLIDOS 4 figura domiciliado en calle DOMICILIO 1 de Madrid.

4. El día 3 de junio de 2013 se personó un agente tributario en la calle DOMICILIO 2 de Pamplona, constatando que no había nadie en la vivienda; que la vecina del piso 3º-B afirma que vive allí hace más de seis años y que “el matrimonio del 2º B vive fuera, en Madrid, y que el piso actualmente está ocupado por un familiar, pero no por el matrimonio”. El vecino del 3º C, identificado por su nombre, que dice haber vivido allí más de 18 años, asegura que el matrimonio NOMBRE Y APELLIDOS 4 y NOMBRE Y APELLIDOS 2 no vive allí sino en Madrid. La vecina del 1º B, que habita esta vivienda desde que se construyó, asegura que “el piso estaba vacío porque viven en Madrid y sólo pasaban alguna temporada, pero que éste es el primer año en que está ocupado... (por) una chica que está estudiando en la universidad su primer año de carrera... Por las mañanas está la señora que se ocupa de la limpieza... y no suele abrir a puerta a nadie”. En otra diligencia, instruida en el mismo lugar el día 15 de mayo de 2014, los vecinos entrevistados no conocen al matrimonio.

5. Nuevamente se acudió a ese domicilio el día 19 de mayo de 2014 y en él se encuentra doña NOMBRE Y APELLIDOS 6, nieta de don NOMBRE Y APELLIDOS 4 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2, quien manifiesta residir en Pamplona desde septiembre de 2012 por motivo de estudios y que sus abuelos también residen en ese lugar, pero en esas fechas estaban en MUNICIPIO 1; desconoce desde cuándo viven en Pamplona y afirma que, cuando ella está en Madrid, el correo lo recoge una señora que se ocupa de hacer la limpieza y la comida y trabaja por horas.

De todo ello deduce el Director General de la AEAT que los obligados tributarios no tienen su residencia en Pamplona, sino en Madrid, donde mantienen estrechos vínculos, y donde se encuentra, por añadidura su principal centro de intereses y fuente de rentas.

Para la Hacienda navarra, por el contrario:

a) La AEAT no dice por qué el inmueble de Pamplona no puede ser el domicilio fiscal de los obligados tributarios y lo fija en un inmueble que pertenece a la sociedad ENTIDAD 3 “que también es titular de otros inmuebles urbanos de uso residencial situados en Málaga”.

b) Don NOMBRE Y APELLIDOS 4 es titular de una línea telefónica fija en el domicilio declarado en Pamplona (dato extraído de la página de internet de Telefónica).

c) El Servicio de Inspección constata que los obligados tributarios tienen cuentas bancarias en oficinas tanto de Navarra como de otras provincias “no constituyendo más prueba que la existencia de dichas cuentas bancarias, nada más”.

d) En diligencia instruida por la Inspección, personada en el domicilio de Pamplona el día 9 de diciembre de 2014, en el que fue atendida por don NOMBRE Y APELLIDOS 4, consta una extensa declaración de este señor en la que realizó las manifestaciones que, muy resumidamente, constata la Hacienda Foral en los siguientes términos: dijo que tanto su esposa como él residen continua e ininterrumpidamente desde 1996 en Pamplona, donde están empadronados; afirmó que está suscrito a NOMBRE PERIÓDICO, que es socio del NOMBRE DE CLUB, “pudiendo acreditar, si se considera necesario, mediante infinidad de cargos bancarios, la justificación de gastos de compras, hostelería y ocio en Pamplona” y añadiendo que “también puede acreditar que la compra la realizan en el ENTIDAD 4 y que más o menos cada quince días les suelen llevar los pedidos a su domicilio de Pamplona”. Por estar jubilados –añade- disfrutan de periodos vacacionales prolongados en la costa y realizan ocasionalmente algún viaje, así como visitas a sus hijos y nietos que viven en Madrid. Afirma igualmente que fue inspeccionado por IRPF-1995, último año de residencia en Madrid, por la Delegación de al AEAT de Navarra y en las actas consta el domicilio fiscal de Pamplona. Señala que la vivienda de la calle DOMICILIO 1 es propiedad de la sociedad familiar ENTIDAD 3, que también posee una finca en MUNICIPIO 2, una vivienda unifamiliar en MUNICIPIO 1 y otra vivienda en MUNICIPIO 3 y se pregunta por qué no pudo ser su domicilio fiscal una de estas dos viviendas. En relación con sus sociedades, dice ostentar un cargo más honorífico, dada su condición de “patriarca familiar”, que ejecutivo, pues son dirigidas por sus cuatro hijos que ostentan la condición de Consejeros Delegados mancomunados. En 1997 puso en conocimiento del Instituto Nacional de la Seguridad Social su domicilio de Pamplona, donde recibe toda la correspondencia, ingresándose en su cuenta bancaria de Pamplona su pensión mensual. La cuenta bancaria de Pamplona es la que habitualmente utiliza y, aunque tiene otra en la calle DOMICILIO 8 de Madrid, se trata esta última de “una cuenta testimonial que apenas tiene movimientos”. Estas son sus dos cuentas principales y tiene también otras en el extranjero de las que informa debidamente en el modelo 720. Los consumos de agua y luz de la vivienda de Pamplona son, a su juicio, razonables y “prueban objetivamente su residencia en ella por más de 183 días al año”. Se encuentra

adscrito al Servicio Madrileño de Salud desde 1998 porque le efectuaron un trasplante en el NOMBRE DE HOSPITAL de Madrid y cada seis meses pasa revisiones médicas y sólo allí pueden autorizar la prescripción de un medicamento de uso continuo que necesita, por ser el lugar donde se realizó la intervención. Reside con el matrimonio su nieta, estudiante universitaria, y el piso nunca ha sido arrendado a estudiantes, “por lo que rechaza tajantemente el juicio de valor peregrino efectuado por la AEAT de la Delegación de Navarra en su informe emitido para justificar el consumo de luz y agua en la vivienda”.

**SEGUNDO. La decisión de la Junta Arbitral que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.**

La Junta comienza recordando su doctrina sobre la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias en los siguientes términos:

“16º. ...la entidad cuyo cambio de domicilio se pretende por la AEAT había venido presentando sus declaraciones tributarias manifestando encontrarse domiciliada fiscalmente en territorio común, manifestación esta que, en nuestro ordenamiento, goza de la presunción *iuris tantum* de veracidad por expreso mandato de los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, razón por la cual la carga de la prueba corresponde, en principio, a la Administración del Estado, quien debe al menos aportar indicios que permitan poner en duda la veracidad de lo anteriormente afirmado por el contribuyente (Resolución JAN 40/2011), ya que tal presunción tampoco priva a los propios interesados de la posibilidad de rectificación, ni a las Administraciones de la posibilidad de comprobar la veracidad y exactitud de estas declaraciones y autoliquidaciones y, en su caso, también de rectificarlas (Resolución JAN 32/2010)”.

Y resuelve el conflicto así:



“Los principales elementos de convicción aportados por la AEAT son los testimonios de algunos vecinos del inmueble de la calle DOMICILIO 2 de Pamplona, en los que pueden sustentarse dudas fundadas de que el matrimonio NOMBRE Y APELLIDOS 4 y NOMBRE Y APELLIDOS 2 haya residido efectivamente en Pamplona.

No obstante, se trata de indicios no definitivos porque son testimonios de personas insuficientemente identificadas y existen otras circunstancias, como los consumos de electricidad y agua que parecen apuntar que la vivienda –en contra de lo manifestado por una vecina del inmueble- ha estado ocupada.

Así pues, la AEAT no ha demostrado que los interesados residiesen fuera de Navarra ni ha aportado con su escrito de planteamiento del conflicto pruebas concluyentes de su no permanencia en Navarra. Esta circunstancia, unida a otras dos que indicamos seguidamente, nos llevan a la convicción de que hemos de desestimar la pretensión de cambio de domicilio.

La primera de dichas circunstancias es que la HTN, aunque no ha realizado más esfuerzo probatorio que el de tomar declaración a don NOMBRE Y APELLIDOS 4, ha obtenido de éste un testimonio detallado en el que se dan explicaciones que permiten dudar de las conclusiones que la AEAT extrae de las pruebas que ella misma ha aportado. Además, don NOMBRE Y APELLIDOS 4 manifestó su disposición a aportar otras pruebas de su residencia en Pamplona en caso de que fuera necesario. La segunda consiste en que, ante las explicaciones de don NOMBRE Y APELLIDOS 4 que pueden ser o no ciertas, la AEAT ha permanecido inactiva y no ha hecho uso de su derecho a rebatirlas con otras evidencias que podía haber obtenido y aportado en el periodo de instrucción de este procedimiento”.

### **TERCERO. El recurso interpuesto por la AEAT.**

Frente al mencionado acuerdo de la Junta Arbitral ha deducido la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recurso jurisdiccional ante esta Sala.

Admitido a trámite el mismo y recibido el expediente administrativo, se formalizó demanda mediante escrito de 30 de octubre de 2017, en el que se suplicó sentencia estimatoria del recurso, anulando la resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que los obligados tributarios don NOMBRE Y APELLIDOS 4 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 tenían ubicado su domicilio fiscal en la calle DOMICILIO 1 de Madrid desde el 1 de enero de 2009.

**CUARTO. Contestación a la demanda de la Comunidad Foral de Navarra y de doña NOMBRE Y APELLIDOS 2.**

La representación procesal de la Comunidad Foral se opuso a la demanda mediante escrito de 29 de junio de 2017 en el que solicitaba sentencia que desestime íntegramente el recurso, confirmando la resolución impugnada por resultar conforme con el ordenamiento jurídico.

Y la representación procesal de doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 evacuó el trámite, mediante escrito de 11 de enero de 2018 en el que, tras adherirse a lo alegado por la Comunidad Foral, solicita que se desestime el recurso, confirmando la resolución recurrida por considerarla conforme con el ordenamiento jurídico y los hechos concurrentes.

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

Evacuado por las partes el trámite de conclusiones, mediante providencia se señaló para la votación y fallo del presente recurso la audiencia del día 17 de

abril de 2018, fecha en la que, efectivamente, se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO. Objeto del presente recurso y delimitación de las cuestiones que el procedimiento suscita.**

1. 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 con fecha 21 de junio de 2017 es o no conforme a derecho, en el bien entendido que –a través de dicha resolución- se sustancia el conflicto suscitado por la AEAT en relación con el domicilio fiscal del matrimonio formado por don NOMBRE Y APELLIDOS 4 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2, respecto de cuya localización (en territorio común, Madrid, o foral, Pamplona) discrepan las partes en los términos señalados en el primer antecedente de hecho de esta sentencia.

2. La decisión adoptada por la Junta Arbitral en la mencionada resolución desestima la pretensión deducida por la Administración del Estado, lo que supone el rechazo del cambio de domicilio a Madrid de dicho matrimonio, por cuanto, según el acuerdo recurrido:

a) Existe una presunción *iuris tantum* de veracidad de las declaraciones tributarias que obliga a entender que incumbe la carga de probar que las manifestaciones contenidas en las mismas no son ciertas a quien sostiene lo contrario a ellas.

b) Aunque la AEAT ha aportado “indicios” de que el domicilio de los esposos no está situado en Pamplona, sino en Madrid, nos hallamos ante “indicios no definitivos porque son testimonios de personas insuficientemente identificadas” (en el caso de los vecinos del inmueble de Pamplona en el que afirman vivir don NOMBRE Y APELLIDOS 4 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2), a lo que debe añadirse que “existen otras circunstancias, como los consumos de electricidad y agua, que parecen apuntar que la vivienda ha estado ocupada”;

c) La Hacienda Foral de Navarra ha obtenido de don NOMBRE Y APELLIDOS 4 “un testimonio detallado en el que se dan explicaciones que permiten dudar de las conclusiones que la AEAT extrae de las pruebas que ella misma ha aportado”, explicaciones respecto de las cuales la AEAT “ha permanecido inactiva y no ha hecho uso de su derecho a rebatirlas con otras evidencias que podía haber obtenido y aportado en el período de instrucción de este procedimiento”.

**3.** En su escrito de demanda discute el abogado del Estado “el sistema de argumentación” de la Junta Arbitral, pues, a juicio del representante de la Administración del Estado, se está imponiendo a quien suscita el conflicto una prueba plena del hecho negativo consistente en que los interesados “no” viven en Navarra. Y añade:

- Que la presunción de certeza de las declaraciones tributarias no es una norma procesal en materia de prueba que dispense a la Administración de la demostración de los hechos contenidos en las mismas si son controvertidos por un tercero.

- Que las pruebas aportadas por la AEAT son sólidas y abundantes, a diferencia de lo que sucede con las de la Hacienda navarra, inexistentes y solo amparadas “en las declaraciones del obligado tributario”.

- Que no se valoran extremos tan relevantes como el hecho de estar adscrito el matrimonio a un centro de salud en Madrid y la constancia de que en la NOMBRE CLÍNICA 1 no han recibido servicios médicos.

- Que en nuevos requerimientos efectuados después de dictarse la declaración recurrida se ha constatado (i) que ambos cónyuges tienen un seguro privado, (ii) que han ido decenas de veces a la NOMBRE CLÍNICA 2 o a la NOMBRE CLÍNICA 3, ambas de Madrid, a practicar diversos actos sanitarios, (iii) que el 75% de sus compras en el ENTIDAD 4 se hacen en centros de Madrid, (iv) que lo mismo sucede con las tarjetas del Banco Santander (infinidad de actividad en Madrid, muy poca o casi nula en Navarra) y (v) que es la nieta la que vive en Navarra, según constata la universidad.

4. El rechazo a la pretensión anulatoria suscitada en la demanda se fundamenta por la Hacienda Foral de Navarra en la insuficiencia de los datos aportados para enervar las presunciones de acierto de la decisión impugnada y de veracidad de las liquidaciones tributarias de don NOMBRE Y APELLIDOS 4 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2, alegación que se ampara, fundamentalmente, en tres circunstancias:

- La primera, la inconsistencia de la fijación de la fecha de arranque del cambio de domicilio (enero de 2009) pues tal señalamiento “no se sustenta en prueba alguna que permita discriminar esa fecha del período anterior, respecto del que no se cuestiona el domicilio del matrimonio en la vivienda declarada en Pamplona”.

- La segunda, la improcedencia de valorar como pruebas las circunstancias constatadas en los Anexos aportados con el escrito rector (en los que se documenta el resultado de diversos requerimientos de información efectuados con posterioridad a la resolución recurrida), pues ni siquiera se ha recibido, por falta de solicitud al respecto, el proceso a prueba.

- La tercera, la insuficiencia de los datos aportados –ante la Junta Arbitral y ante esta Sala- a efectos de determinar que el matrimonio tiene, como se sostiene, su domicilio en Madrid y no en Pamplona, como los cónyuges declaran.

**SEGUNDO. Los criterios jurisprudenciales que resultan de aplicación en relación con la prueba en litigios como el analizado.**

1. La resolución del asunto que nos ocupa exige, a nuestro juicio, tener en cuenta dos presupuestos esenciales: el primero, que no nos hallamos ante un recurso de casación en el que este Tribunal haya de estar y pasar –salvo arbitrariedad o razonamiento absurdo- por la valoración de la prueba efectuada por otro órgano judicial, sino ante un procedimiento *sui generis* derivado de la atribución a la Junta Arbitral de una función de resolución de conflictos entre otras administraciones; el segundo, que el material probatorio del que dispone la Junta Arbitral debe ser apreciado por ella conjuntamente y de acuerdo con criterios generales de valoración de la prueba.

2. En nuestra sentencia de 5 de mayo de 2014 (recurso 269/2013), citada por la demandada, afirmamos –y reiteramos ahora- que el órgano administrativo goza de libertad en la valoración de la prueba practicada, pero que no cabe que su apreciación sea discrecional, “en tanto que la realidad de un hecho no puede depender de la apreciación discrecional ni de un juicio de oportunidad o conveniencia de la Administración”, afirmación que acarrea diversas consecuencias: la primera, “que es factible controlar judicialmente la

valoración efectuada, puesto que resulta evidente que la fijación de los hechos determina la propia legitimidad del acto administrativo, por lo que la Administración debe cuidar su apreciación de la prueba en tanto que pudiendo controlarse judicialmente la legitimidad y licitud del acto, es posible que la impugnación gire en torno a la apreciación de las pruebas realizadas por el órgano decisor”; la segunda, “que conformando los hechos dicha legitimidad, su determinación debe responder a criterios razonables excluyentes de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, puesto que siendo regla general la de que los actos administrativos deben ser motivados, la propia motivación exige que la base fáctica de la decisión resulte justificada, y para resultar justificada resulta necesario dar razón de cómo se ha realizado la valoración de la prueba, por lo que sin perjuicio de corresponderle a la Administración la libre valoración de la prueba, debe justificar suficientemente la base fáctica en la que apoya sus actos”.

3. En la reciente sentencia de 20 de junio de 2017 (recurso 4890/2016) nos hemos referido a las “presunciones” (que aquí son alegadas por las partes, tanto respecto de la que afecta a las declaraciones tributarias, como en relación con la que se refiere al acierto *prima facie* de las resoluciones administrativas), afirmando que “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” y añadiendo que en la labor de control jurisdiccional sobre la actuación de la Junta Arbitral “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 reivindican 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”.

4. Desde esa perspectiva, y partiendo de que la única presunción *strictu sensu* que aquí juega es la legal que asiste a la Junta Arbitral que ha dictado el acto discutido, hemos señalado que tal presunción “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” y, añadimos ahora, a tenor del material probatorio del que se dispone.

5. Así las cosas, y sin negar –desde luego- nuestra plena *cognitio* en el presente proceso, no podemos admitir como elementos de prueba que puedan ser valorados por este Tribunal los “documentos” aportados por el abogado del Estado en su escrito de demanda, referidos, esencialmente, al resultado de diversos requerimientos de información y distintas investigaciones llevadas a cabo después de dictarse la resolución recurrida. Y ello por tres razones:

a) La primera, porque la AEAT ha obtenido esa información sin posibilidad alguna de intervención de los afectados, no ya solo la Hacienda Foral, sino, fundamentalmente, los contribuyentes, que se han visto sorprendidos por una prueba preconstituída difícilmente rebatible en el proceso si se diera carta de naturaleza a lo que de ella se desprende.

b) La segunda, porque el abogado del Estado no solicita el recibimiento a prueba del recurso para incorporar a los autos en legal forma aquellos documentos y para hacer posible la intervención de los demandados en los términos que se desprenden del artículo 61.3 de nuestra Ley Jurisdiccional.



c) La tercera, porque, vista la argumentación de la resolución recurrida, la admisión y valoración de aquellos documentos produciría una clara indefensión de la parte contraria, habida cuenta que la *ratio decidendi* de aquella resolución no es otra que lo que a juicio de la Junta Arbitral constituye una clara “inactividad probatoria” de la AEAT en el procedimiento (conflicto) que dio lugar al acto que ahora se recurre.

6. En definitiva y aunque –obvio es decirlo- cabe practicar en el proceso jurisdiccional pruebas no efectuadas en el procedimiento administrativo e incluso tener en cuenta hechos no contemplados en éste, la peculiaridad de la circunstancia descrita obliga a que nuestro enjuiciamiento se ciña a determinar si la Junta Arbitral ha valorado debidamente el material probatorio del que disponía y sí, a tenor de los datos fácticos con los que contaba, debió o no adoptar una decisión distinta en relación con el domicilio fiscal del matrimonio formado por don NOMBRE Y APELLIDOS 4 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2.

**TERCERO. Determinación del domicilio fiscal de los afectados: suficiencia de los datos aportados por la AEAT como para entender que dicho domicilio está en Madrid. Revocación de la decisión recurrida.**

1. Partiendo –como ya apuntamos- de que la presunción de certeza de las declaraciones tributarias no es una norma procesal en materia de prueba que dispense a la Administración de la demostración de los hechos contenidos en las mismas si son controvertidos por un tercero, debe salirse al paso de la afirmación contenida en la resolución recurrida sobre la absoluta inconsistencia y falta de virtualidad de los “testimonios de personas insuficientemente identificadas” pues, como dijimos en la citada sentencia de 20 de junio de 2017, “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”.

Como sucedía en el litigio resuelto en aquella sentencia, 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 matrimonio en el domicilio de Pamplona; se identifican, además, por su localización en viviendas del mismo edificio y son contundentes en sus afirmaciones al afirmar que el matrimonio “vive en Madrid” o que “no conocen” a esas dos personas.

Tampoco hay, como ocurriera en aquel litigio, contradicción ni divergencia entre lo declarado por unos y otros testigos. Y, sobre todo, no concurre ningún impedimento legal o material para que la Hacienda de Navarra hubiera podido recabar los testimonios de tales personas, ya identificadas por su localización en viviendas, y poner así de manifiesto las eventuales contradicciones o inexactitudes de lo declarado, actuación que no desarrolla ni en la fase de instrucción del conflicto, ni en este proceso.

2. Los datos suministrados por la AEAT son contundentes. Resaltan, entre otros y además de las manifestaciones de los testigos, los siguientes: a) El Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 4 es administrador de una Fundación con domicilio en Madrid y es partícipe de una entidad financiera también domiciliada en Madrid; b) En la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, don NOMBRE Y APELLIDOS 4 figura domiciliado en calle DOMICILIO 1 de Madrid; c) Los consumos de energía eléctrica en los distintos domicilios relacionados con los obligados tributarios reflejan un predominio enormemente relevante de la vivienda sita en la calle DOMICILIO 1 de Madrid, d) El Servicio Madrileño de Salud ha informado que, desde 1 de diciembre de 1998, los obligados tributarios han estado adscritos al NOMBRE CENTRO SALUD, situado en la calle del mismo nombre, número NNNN, de Madrid y el domicilio declarado por ellos a estos efectos es el de la calle DOMICILIO 1 de la capital de España; e) Existe un importante número de cuentas corrientes a nombre de los

contribuyentes en sucursales madrileñas de entidades bancarias (seis cuentas en Madrid por ninguna en Navarra en el caso de don NOMBRE Y APELLIDOS 4; nueve cuentas en Madrid por una en Navarra en el caso de doña NOMBRE Y APELLIDOS 2).

3. La actividad desarrollada por la Hacienda Foral de Navarra para desvirtuar los contundentes indicios citados ha sido mínima: se ha limitado a negar relevancia a esos indicios y a mantener una entrevista con el Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 4 en la que éste mantiene –en los términos vistos en el primer antecedente de esta sentencia- que vive, junto a su esposa, en Pamplona.

4. A juicio de la Sala, la AEAT suministró a la Junta Arbitral datos más que suficientes como para entender que, en efecto, el domicilio fiscal del matrimonio está situado en Madrid (no en Pamplona). Ciertamente, los indicios aportados serían insuficientes si se analizaran aislada o separadamente. Pero valorados conjuntamente –como, por cierto, nos imponen nuestras leyes procesales- conducen a la convicción de que la pretensión contenida en la demanda debe ser acogida, pues tales datos (lugar donde se presta la asistencia sanitaria, consumos del suministro eléctrico, declaración idéntica de los vecinos del inmueble sito en Pamplona, lugar en el que se realizan las actividades profesionales, domicilio de los interesados a efectos de la Tesorería General de la Seguridad Social) permiten dar por acreditado el hecho que pretende demostrarse (la residencia efectiva en Madrid) por esta enlazados con éste de manera directa y precisa según las reglas de la experiencia.

5. Por último, la fecha de arranque del cambio de domicilio debe ser la solicitada en la demanda en la medida en que las pruebas aportadas constatan que desde esa misma fecha (1 de enero de 2009) puede afirmarse que el matrimonio formado por don NOMBRE Y APELLIDOS 4 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 tenía su domicilio en Madrid, extremo éste –el temporal-

respecto del que no se propone por el demandado una fecha distinta, limitándose a negar genéricamente su procedencia sin aportar más argumentación que la de la inexistencia de hitos que denoten un cambio a partir de dicha fecha.

Lo esencial, respecto de esta cuestión, es que la pretensión contenida en la demanda ha de entenderse atendible desde la fecha a la que la misma se contrae, pues los datos de los que disponemos son suficientes como para entender que, a partir de la fecha propuesta, el domicilio controvertido era el de Madrid.

#### **SEXTO. Conclusión final y pronunciamiento sobre costas.**

Consecuencia obligada de lo expuesto es la estimación del recurso, anulando –por contraria a Derecho- la decisión de la Junta Arbitral impugnada y declarando procedente, en consecuencia, el cambio de domicilio fiscal solicitado por la AEAT con efectos de 1 de enero de 2009.

Y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas procesales a las partes codemandadas y, 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 IMPORTE euros para cada una de tales partes recurridas.

### **FALLO**

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

Primero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO, en la representación que legalmente ostenta de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra la resolución de 21 de junio de 2017, adoptada en el conflicto de competencias núm. 78/2015 por la Junta Arbitral establecida en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Segundo. Anular la expresada resolución de la Junta Arbitral de 21 de junio de 2017 por ser contraria al ordenamiento jurídico, declarando procedente, con los efectos temporales solicitados, el cambio de domicilio interesado por la AEAT en el conflicto que dio lugar al citado acuerdo.

Tercero. Imponer las costas procesales a las demandadas, 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.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.