

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 10/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección Segunda**  
**Sentencia núm. 151/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 8 de febrero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo nº. 10/2018, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador de los Tribunales D. Noel de Dorremocha Guiot, bajo la dirección de Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la resolución de 9 de noviembre de 2017, de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que resuelve el conflicto nº. 86/2015, promovido por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con el domicilio fiscal de D<sup>a</sup> NOMBRE Y APELLIDOS 1, acordando estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y declarando que la citada contribuyente

no tenía ubicado su domicilio fiscal en territorio navarro desde el 1 de enero de 2009.

Comparecen como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y D<sup>a</sup> NOMBRE Y APELLIDOS 1, representada por la procuradora D<sup>a</sup> Adela Cano Lantero, bajo la dirección letrada de D. Jaime Buenaventura Lis Belvis.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.** - El procurador D. Noel de Dorremochea Guiot, en nombre y representación de la Comunidad Foral de Navarra, con fecha 10 de enero de 2018 interpuso recurso contencioso-administrativo, contra la resolución de 9 de noviembre de 2017, citada en el encabezamiento.

**SEGUNDO.** - Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados, mediante Diligencia de Ordenación de fecha, se hace entrega del mismo a la parte recurrente, para la formulación del correspondiente escrito de demanda.

En el escrito de demanda, presentado el día 14 de marzo de 2018, se hacen las alegaciones oportunas, y se solicita que este Tribunal «dicte sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 9 de noviembre de 2017, en el conflicto nº 86/2015, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que ha de desestimarse el conflicto planteado por la AEAT y la petición que articulaba, confirmando que es conforme a derecho el domicilio fiscal declarado por D<sup>a</sup> NOMBRE/APELLIDOS 1 en DOMICILIO 1, de Pamplona, Navarra, en todo el período examinado, desde su inicio el 1 de enero de 2009».

**TERCERO.** - Conferido traslado de la demanda a la Administración General del Estado, el Sr. Abogado del Estado presenta, el día 6 de abril de 2018, escrito de contestación en el que, tras las alegaciones oportunas, suplica que, «previos los trámites legales oportunos, resuelva desestimando íntegramente el recurso, por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado, con imposición de costas a la recurrente».

La representación procesal de D<sup>a</sup> NOMBRE Y APELLIDOS 1, no presentó en plazo contestación por lo que se la tuvo por decaída en el trámite.

**CUARTO.** - No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, y no estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes trámite de conclusiones, que fue verificado tanto por la Comunidad Foral de Navarra como por la Administración General del Estado.

Mediante diligencia de ordenación de 11 de septiembre de 2018, se declara concluso el recurso y pendiente de señalamiento.

**QUINTO.** - Para votación y fallo del recurso se señaló el día 29 de enero de 2019, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

Con fecha 30 de enero de 2019, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.** - *Objeto del recurso contencioso administrativo.*

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de fecha 9 de noviembre de 2017, por la que se acuerda estimar la pretensión deducida por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, declarando que el domicilio de doña NOMBRE Y APELLIDOS 1 no se encontraba en Navarra desde el 1 de enero de 2009.

El conflicto se enmarca dentro del ámbito competencial que el art. 51 del Convenio le atribuye a la Junta Arbitral: «Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyente», en referencia a su art. 8, «A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.

...2. A los efectos de este Convenio, se entenderá que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro, aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

1ª. Cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días:

a) Del periodo impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

... Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su vivienda habitual.

2ª. Cuando tengan en este territorio 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, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

3ª. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Conforme a la transcrita regulación, sin perjuicio de los concretos términos en los que la AEAT formuló su solicitud, la cuestión a dilucidar era si doña NOMBRE Y APELLIDOS 1, domiciliada en DOMICILIO 1 de Pamplona, tenía su domicilio fiscal en Navarra.

Al efecto, la Junta Arbitral se atuvo a la primera de las reglas contempladas en la normativa para determinar la residencia habitual en territorio navarro, «Cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días:

a) Del periodo impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

... Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su vivienda habitual"; aunque a más abundamiento entró a significar que también resulta acreditado por la AEAT que la principal fuente de renta computable se obtenía fuera de Navarra.

Ninguna duda de interpretación o aplicación del Convenio se suscitaba, por lo que la Junta Arbitral entró a resolver una cuestión meramente fáctica.

La resolución combatida, a grosso modo, se limita a dejar constancia del material probatorio y proceder a la valoración conjunta de la prueba bajo las reglas de la sana crítica. Se desenvuelve la argumentación que sustenta la decisión en una relación de los hechos aportados por las actuaciones de las partes en conflicto y en la valoración que se hace del material probatorio.

La resolución deja constancia de la relación existente entre el conflicto objeto de la misma y los conflictos 82/2015 y 84/2015, dirigidos a dilucidar el cambio de domicilio del esposo de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 y de la ENTIDAD 1, recogiendo la actividad y su relación entre estas tres personas. Se deja constancia de los informes y actuaciones realizadas por la AEAT y HTN en Navarra y por la AEAT en Cataluña. Expresamente se hace una relación exhaustiva de los hechos y se ofrecen las razones por las que se toma la decisión.

**SEGUNDO.** - *Sobre la incongruencia denunciada.*

Afirma la recurrente que la resolución impugnada es incongruente, en tanto que estima la pretensión de la AEAT declarando que la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 no tiene su domicilio en Navarra desde 1 de enero de 2009, cuando la pretensión actuada por la AEAT fue la de que se declarara que su domicilio se encuentra en Barcelona, recordando que en la promoción del conflicto había interesado que el domicilio de la obligada tributaria radicaba en MUNICIPIO 1. Lo cual evidencia una incongruencia formal y material, por cuanto que para negar la residencia en Navarra debía afirmarse dónde vive

realmente, sin que pueda discernir si una persona reside o no en Navarra la mayor parte del año, si al mismo tiempo no se ofrece el contraste con otra u otras residencias. Lo que le obliga a acreditar un hecho presunto y releva a la AEAT de la carga de probar que pesaba sobre la misma.

El Sr. Abogado del Estado se opone a esta alegación remitiéndose a lo resuelto por este Tribunal Supremo en el recurso contencioso administrativo 4890/2016, sentencia de 20 de junio de 2017. Dice así la sentencia:

«El presente litigio se refiere a una única y exclusiva cuestión, de orden fáctico o probatorio, consistente en la determinación del domicilio fiscal del citado Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 2, sobre el que ambas Administraciones, la foral navarra y la estatal, mostraron formalmente su desacuerdo. En torno a tal cuestión giran, de una forma u otra, todos los motivos esgrimidos en su demanda por la Administración foral navarra, incluido el primero de los suscitados, en que se alega que la resolución esta incurso en una pretendida incongruencia.

Resulta difícil la comprensión de este motivo y de la razón que lleva a la HTN a su planteamiento, que es más propio del recurso de casación -pues la congruencia es un atributo o cualidad propia de las sentencias cuya inobservancia provoca un *error in procedendo*, mientras que la incongruencia de los actos administrativos, aun atendida la posición institucional de la Junta Arbitral, no es equiparable a la de las resoluciones judiciales, aun cuando sólo fuera porque el proceso contencioso-administrativo, de forma plenaria, constituye una oportunidad para que quien se sienta indefenso por causa de la concurrencia de tal pretendido vicio omisivo lo pueda subsanar o restañar, saliendo de la indefensión que dijera haber padecido y sobre la que la demanda ha guardado un silencio absoluto.

Visto lo anterior, este alegato no puede prosperar, ya que el desarrollo de esa supuesta incongruencia (no se sabe si omisiva, excesiva o contradictoria) se formula de un modo indisolublemente unido al del fondo del asunto -la prueba de la residencia habitual del Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 2 en Navarra y la contradictoria con ella sobre la residencia en Zaragoza-, pues lo que en realidad se viene a recriminar en la demanda es la autolimitación de la Junta Arbitral que la resolución formula en el razonamiento 11º de los fundamentos jurídicos, al que nos referiremos más tarde. Por ello, la censura desplegada lo es a la interpretación de las normas de resolución de los conflictos que tengan por objeto el domicilio de los contribuyentes, en los términos de los artículos 43.6 y 51.1.c) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, lo que no guarda relación alguna con la figura de la congruencia en que, además, caso

de existir -lo que sólo afirmaríamos a los meros efectos argumentativos- su presencia habría perjudicado a la parte contraria a quien la invoca, pues el desajuste o disparidad entre lo pedido y lo concedido, de haberlo, sólo afectaría a la AEAT promotora del conflicto, no siendo pues una pretensión legítima la de mostrar reivindicación o queja alguna por razón de la indefensión supuestamente padecida por la parte contraria a quien la insta».

Dada la similitud de las cuestiones planteadas en el referido recurso y en el que nos ocupa, procede rechazar esta alegación por los mismos razonamientos antes transcritos.

Con todo no está de más añadir la siguiente reflexión.

El art. 51.3 del Convenio recoge la exigencia común a toda resolución administrativa de su congruencia, «La Junta Arbitral resolverá conforme a Derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución». Similar a la antigua fórmula del art. 89.1 de la Ley 30/1992 -supletoria en el procedimiento arbitral que nos ocupa, art. 9 del Real Decreto 353/2006-, hoy art. 88.1 de la Ley 39/2015, por lo que la resolución que ponga fin al procedimiento decidirá «todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del mismo». La congruencia exige la adecuación entre lo planteado y lo resuelto, con la matización en el ámbito administrativo del principio de que la Administración debe resolver todas las cuestiones que se planteen en el expediente por su obligación de garantizar la satisfacción de los intereses públicos, los cuales resultan ajenos a la voluntad de los interesados.

El Real Decreto 363/2006 regula el funcionamiento, organización y procedimiento de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, para resolver entre otros conflictos «... las discrepancias que puedan producirse entre Administraciones con respecto a la domiciliación de los contribuyentes». Distingue los supuestos -en iguales términos- en que cada Administración puede plantear el conflicto, respecto de la Administración estatal, en relación con el que nos ocupa, le cabe plantear conflicto, art. 11, «Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Convenio Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio común o en el de la Comunidad Foral y ésta discrepe».

Como resulta de los términos de la normativa de aplicación la atribución de las competencias a la Junta Arbitral y las cuestiones sobre las que cabe proyectar sus funciones resultan de todo punto acotadas, en referencia siempre a supuestos específicos, en particular le corresponde resolver los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de discrepancias fácticas o de interpretación y aplicación del Convenio, relativas a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales. La resolución, por tanto, que recaiga al resolver el conflicto, no puede más que ceñirse al marco legal conformador del ámbito competencial en el que la Junta desarrolla la función encomendada.

Cuando se trata de dirimir un conflicto entre la Administración estatal y la foral concerniente al domicilio de un contribuyente, que en definitiva determina la competencia de una u otra Administración respecto del mismo, no tiene porqué limitarse a una concreta relación tributaria, pero es indudable que dicha determinación va a tener proyección sustancial en las concretas cargas impositivas que le afectan, en dicho sentido sentencia de este Tribunal de 17 de octubre de 2013, rec. 538/2012; pues bien, como se ha señalado, la competencia de la Junta se ciñe, en atención a los puntos de conexión, a determinar la competencia de una u otra Administración en conflicto, que a la luz de los términos en los que se desenvuelve la regulación vista, se plasma en la determinación, art. 51 del Convenio en relación al artº 8, de si un determinado contribuyente está domiciliado o no en Navarra, que en el contexto normativo en el que se desarrolla tiene como reverso, sin resquicio de duda, de que en caso de no estar domiciliado en Navarra es porque su domicilio fiscal lo es el territorio común.

Por todo lo anterior, una declaración como la contenida en el acuerdo de la Junta Arbitral en el sentido de que el domicilio fiscal de doña NOMBRE Y APELLIDOS 1 no se encontraba en Navarra desde 1 de enero de 2009, resulta coherente con la regulación aplicable y de todo punto congruente con la pretensión actuada, por más que la solicitud se desenvuelva en señalar que el domicilio en territorio común lo sea en una determinada ciudad de dicho territorio, y ello sin necesidad de más adiciones a la parte dispositiva del acuerdo, porque conforme a la normativa aplicable y las competencias atribuidas a la Junta Arbitral, negar el domicilio de la citada en Navarra, en el territorio foral, por imperativo legal tiene como consecuencia que lo tenga en



territorio común, y ese es el mandato en el que se desenvuelve la función de la Junta de resolver un conflicto entre ambas administraciones dilucidando si un determinado contribuyente tiene su domicilio en territorio común o en el de la Comunidad foral.

**TERCERO.** - *Sobre la incongruencia como factor impeditivo de la prueba del domicilio.*

En conexión con la anterior alegación de incongruencia, incorpora la parte recurrente un vicio determinante de la imposibilidad de decidir cuál era el domicilio real de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1, pues a tal efecto se precisa saber a efectos de la necesaria comparación para fijar los tiempos de estancia y ocupación en las distintas viviendas, cuál debe ser la vivienda de contraste.

Baste para resolver esta alegación lo dicho en el fundamento anterior, porque en modo alguno para resolver el conflicto en los términos requeridos legalmente basta, ya se ha dicho, con que resulte acreditado que el contribuyente no tenga su domicilio fiscal en Navarra. Pero es de hacer notar lo artificial del argumento utilizado por la parte recurrente, en tanto que si lo que viene a preconizar son las dificultades a efectos de probar el domicilio de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 en Navarra, la mera lectura de la resolución impugnada pone en evidencia que no sólo se han utilizado y valorados datos e indicios de la no residencia de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 en el domicilio de Pamplona, sino que extensamente se ha utilizado datos e indicios con referencia a Cataluña, Barcelona y MUNICIPIO 1, algunos de los cuales consideró relevantes para negar el domicilio de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1, pero que en todo caso en absoluto impedía a la HTN articular pruebas de contraste respecto de la vivienda sita en DOMICILIO 2, señalada expresamente por la Junta Arbitral como posible vivienda familiar de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1.

**CUARTO.** - *Sobre la prueba del domicilio.*

En el presente caso ningún debate existe sobre la interpretación o aplicación de la normativa sobre los puntos de conexión, aun cuando la recurrente discuta sobre el alcance de algunas de las reglas, como más tarde se verá, sino que el debate es fáctico, pues la determinación de la

Administración tributaria competente parte y concluye en atención a la realidad fáctica despejada en la valoración del material probatorio.

El resto de argumentos utilizados por la recurrente giran en torno a la problemática de dicha realidad fáctica y de cómo se ha llegado a la declarada por la Junta Arbitral, por lo que razones de una mejor sistemática aconsejan tratar el conjunto de las alegaciones de la recurrente en este fundamento. Advirtiendo que, como denuncia el Sr. Abogado del Estado, no cabe utilizar el escrito de conclusiones, más si cabe cuando la propia parte recurrente había declinado esta fase y no se ha practicado prueba alguna sin que se haya aportado más antecedentes que los conformadores del expediente administrativo, a modo de réplica pretendiendo extender el debate a cuestiones que no fueron objeto de atención en la demanda, impidiendo una posible contradicción en el trámite de contestación correspondiente, fase procedente, por lo que esta sentencia debe circunscribirse a los términos en que quedó delimitada la controversia en los escritos procesales a propósito.

Dado los términos en que la parte recurrente enfoca el debate, se antoja necesario realizar las siguientes consideraciones y traer los pronunciamientos jurisprudenciales que ofrece el Sr. Abogado del Estado y algún otro.

La resolución de la Junta Arbitral declara que se ha llegado a la conclusión fáctica, que en este se cuestiona, a través de la apreciación y valoración conjunta de las pruebas utilizando las reglas de la sana crítica, dejando sentado que mientras la AEAT ha procedido a valorar en conjunto el material probatorio aportado, la HTN se ha sometido a un método analítico de cada elemento probatorio sobre la base de hipótesis posibles. La conclusión a la que llega la Junta Arbitral es que «doña NOMBRE Y APELLIDOS 1 no permaneció en Navarra en los términos exigidos en el artículo 8 del Convenio» y que «a la vista de la documentación obrante en el expediente, permiten concluir que doña NOMBRE Y APELLIDOS 1 tuvo su domicilio fiscal en Barcelona durante el período de tiempo a que se refiere la propuesta de la AEAT». Esto es, la Junta Arbitral ha tenido por probado que la citada desde 1 de enero de 2009 no ha tenido su residencia habitual en Navarra, sino que su domicilio fiscal lo tuvo en Barcelona.

Ante el silencio legal que defina la naturaleza de la Junta Arbitral, más allá de nomen iuris, que no más puede servir de orientación e indicio, y de la

intención que se vislumbra de crear una vía especial para solventar convencionalmente y de forma arbitral los conflictos entre las Administraciones implicadas, esto es, una vía arbitral que como tal evitara la judicialización de los conflictos, lo cierto es que atendiendo a su regulación y desarrollo normativo y a su propio funcionamiento -buen ejemplo de ello es este recurso en el que se viene a cuestionar el acierto de la Junta Arbitral en sentar meros datos fácticos-, su tramitación y resolución se inserta dentro de los cauces formales de un procedimiento administrativo y de los cánones más ortodoxos de cualquier actuación administrativa, sin otra excepcionalidad que conformar una vía especial, a través de un órgano creado *ex professo*, de resolución de controversias intraadministrativas y como vía previa y obligada de acceso a la jurisdicción.

Estamos, pues, ante una resolución administrativa, de tal naturaleza, sobre la que rige, excepto las especialidades procedimentales previstas en el Convenio y su reglamento, los principios y reglas formales y materiales del procedimiento administrativo, al que tenemos que atenernos para el examen de esta controversia.

Por todo ello no está de más, para centrar el foco de este enjuiciamiento, recordar los términos de la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017, rec. 4890/2016 -resaltamos lo más relevante-:

«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 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.

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 2 (Navarra) del Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 2- **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».

Partiendo de esa presunción de validez y eficacia de la resolución cuyo examen nos ocupa, ante la falta de esfuerzo probatorio alguno en esta sede judicial por quién venía obligado a desvirtuar dicha presunción, el presente asunto, siendo la cuestión despejada por la Junta Arbitral una cuestión nétamente fáctica, en los términos vistos, queda básicamente reducida a combatir la valoración del material probatorio realizado por la Junta arbitral sin someterse a las reglas de la sana crítica, de suerte que estamos ante un parecer arbitrario, ilógico o dado en base a elementos inexistentes, en los términos que ya esta Sala ha puesto de manifiesto, por todas la sentencia de 5 de mayo de 2014, rec. 369/2013 -resaltamos lo que consideramos de mayor interés-:

«Ahora bien, aun cuando no existan normas prefijadas para la valoración de la prueba en el procedimiento administrativo, aun cuando el órgano administrativo goce de libertad en la valoración de la prueba practicada, no cabe que su apreciación pueda ser 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. Lo que conlleva varias consecuencias, la primera, que sea 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**».

Partiendo de la presunción de validez y eficacia de la resolución administrativa que declara probada como base fáctica una determinada realidad, resulta extraño al debate cualquier consideración sobre las presunciones legales que debieron de tenerse en cuenta o a quién correspondía

asumir la carga de la prueba en sede administrativa. Con todo no estorba recordar lo que se dijo en la citada sentencia de 20 de junio de 2017:

«- 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».

No cabe aceptar, por las razones ya expuestas, y por el propio alcance del artº 108 de la LGT, de mismo tenor que el 108 de la Norma Foral, pues, la conclusión que propone la parte recurrente de que la prueba practicada en vía administrativa no haya sido capaz de destruir la presunción legal de que el domicilio de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 se hallaba en Pamplona -aparte que según se recoge en la resolución recurrida sólo presentó sus declaraciones tributarias hasta el 2010, informe de la HTN-. Tampoco es correcta, como se ha dejado dicho, la conclusión subsidiaria de que no puede fijarse un domicilio, sin más, fuera del territorio navarro, pues debía de determinarse el lugar que constituía la residencia del contribuyente, como defiende el Sr. Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, pues aparte de no requerirse legalmente dicha declaración para resolver el conflicto, en el cuerpo de la resolución expresamente se recoge como hecho acreditado que la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 tuvo su domicilio fiscal en Barcelona durante el período de tiempo a que se refiere la propuesta de AEAT.

Con esta última afirmación se da respuesta al inconveniente que opone la recurrente en cuanto a que se retrotraiga la fecha a 1 de enero de 2009, pues la acreditación debía hacerse respecto de cada uno de los períodos impositivos de IRPF -tal y como ha dicho esta Sala-y no existe prueba de que en cada uno de dichos períodos la mayor parte del tiempo no tenía su residencia habitual en Navarra. La Junta Arbitral, al contrario, llega a la conclusión sobre la bondad de la retroacción que solicita la AEAT al no tener

por cierto la residencia habitual en Navarra, valorando el material probatorio aportado, “de la apreciación conjunta de los elementos de prueba incorporados al expediente no puede concluirse razonablemente que éste sea el lugar donde de forma efectiva ha residido desde 1 de enero de 2009”, y si esta declaración la conectamos con determinadas pruebas tenidas en cuenta, declaración de portero, cartero, vecinos, consumo eléctrico durante cinco años e indicios de su residencia en Barcelona, se hacía innecesario distinguir entre los distintos períodos en tanto que el conjunto de pruebas valoradas a lo que conduce es a mantener que desde la indicada fecha hasta la promoción del conflicto la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 nunca tuvo su residencia habitual en Navarra.

Los datos que se recogen en la resolución de la Junta Arbitral, ya directamente, ya indirectamente aplicando las reglas de la prueba de presunciones, de suerte que aquellos conduzcan racionalmente a concluir que desde 1 de enero de 2019 la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 no residía en el domicilio fiscal por ella declarado, son absolutamente abrumadores; en 2014 declara el portero del inmueble que el piso estaba vacío desde hacía 12 años; los consumos de electricidad desde 1 de enero de 2009 son bastante bajos, un consumo en cinco años de menos de IMPORTE 1 euros por año; asistencia sanitaria en NOMBRE CLÍNICA de Barcelona recurrente en el tiempo; asegurada en el Servei Català de Salut, en DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1, desde 15 de diciembre de 2001; ejerce la patria potestad prorrogada de un hijo que reside en la anterior dirección desde 19 de enero de 2011; su marido falleció y fue enterrado en Barcelona; declaración de un hijo en 2015 afirmando que su madre vive en la dirección de MUNICIPIO 1; declaraciones del cartero y referencia a declaraciones de un vecino de que no vive nadie en el piso de Pamplona; declaraciones de vecinos y presidente de la comunidad declarando que desde hacía muchos años en el piso de DOMICILIO 1 no vivía nadie; dirección y teléfono de contacto facilitado a terceros de Barcelona; domiciliación de la mayoría de las sociedades que participaba y cuentas corrientes en Barcelona; movimientos de tarjetas de crédito normalmente en Cataluña; mayor parte del patrimonio inmobiliario fuera de Navarra; poder adquisitivo no acorde con las características de la vivienda de Pamplona; sus hijos viven todos en el ámbito geográfico de Barcelona.

Ante ello, el concluir que la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 no reside habitualmente en Pamplona desde 1 de enero de 2009, resulta razonable pues

una elemental lógica bajo criterios de la experiencia humana conduce a dicha conclusión.

Frente a ello, el desarrollo argumental de la parte recurrente pretende restarle valor de convicción a determinadas pruebas tenidas en cuenta por la Junta Arbitral y a reprobar que no se haya analizado otras aportadas; ciertamente en un análisis aislado de alguno de los elementos probatorios o la adición de otros hechos no valorados por la Junta Arbitral, podría hacer dudar de la fuerza probatoria y de convicción de algunos datos o indicios apreciados en la resolución combatida, pero es de hacer notar que la aportación que al respecto realiza la recurrente se hace desconectada de la apreciación conjunta de todo el material, por lo que resulta a todas luces insuficiente para desvirtuar la conclusión fáctica a la que en un análisis razonable llegó la Junta.

No está de más tampoco, parafraseando lo dicho en la citada sentencia de 20 de junio de 2017, indicar que la HTN ha podido plantear en este proceso la prueba que hubiera tenido por conveniente, sin limitación material alguna, y no sólo la directamente encaminada a acreditar de forma positiva que el domicilio del contribuyente debía determinarse, en función de la residencia habitual, en Navarra, sino también la dirigida a desmentir o refutar los indicios desfavorables o adversos para que tal hecho determinante prevaleciera. Lo relevante es que la Administración actora no ha promovido actividad probatoria de clase alguna, ni en un sentido ni en otro, dirigida a probar el hecho constitutivo de su derecho, en tanto resulta habilitante para el ejercicio de las potestades tributarias que reclama.

Dicho lo anterior resulta intrascendente entrar a considerar la corrección jurídica del segundo de los criterios establecidos para fijar el domicilio, cual es el lugar en el que se encuentra el principal centro de intereses, en tanto que la Junta Arbitral utilizó este criterio a más abundamiento, para reforzar lo acertado de la solicitud de la AEAT.

**QUINTO.** - *Sobre las costas.*

De conformidad con lo dispuesto en el art. 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, han de imponerse las costas a la Comunidad Foral de Navarra como recurrente vencida. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad



reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de IMPORTE 2 euros.

## FALLO

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 nº 10/2016, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Noel de Dorremocha Guiot, en nombre y representación de la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**, contra el acuerdo de 9 de noviembre de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, por el que se resuelve el conflicto nº 86/2015, promovido por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con la determinación del domicilio fiscal de doña NOMBRE Y APELLIDOS1.

**SEGUNDO.** - Condenar a la Comunidad Foral de Navarra recurrente al pago de las costas procesales devengadas en este proceso, en los términos y hasta el límite cuantitativo establecido en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén

Ángel Aguallo Avilés  
Montero Fernández

José Antonio

Jesús Cudero Blas  
Toledano Cantero

Rafael

Dimitry Berberoff Ayuda  
Jara

Isaac Merino

**PUBLICACIÓN.** - Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.