

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 107/2022

Ponente: Excm. 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. 730/2023

Excmos. Sres. y Excm. 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 5 de junio de 2023.

Esta Sala ha visto los recursos contencioso-administrativos núm. **107 y 112/2022**, acumulados, interpuestos por la procuradora doña NOMBRE Y APELLIDOS 1, en nombre y representación de la Comunidad de Bienes integrada por doña **NOMBRE Y APELLIDOS 2** y **NOMBRE Y APELLIDOS 3**, y por el procurador NOMBRE Y APELLIDOS 4, en nombre y representación de la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**, contra la resolución de 21 de diciembre de 2021, dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto de competencias núm. 138/2020, planteado por la Administración del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal, a partir del 3 de julio de 2015, de la comunidad de bienes integrada por doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 y NOMBRE Y APELLIDOS 3.

Ha sido parte demandada la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. 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 la Comunidad de Bienes integrada por doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 3, desde Navarra a territorio común, con efectos desde el 3 de julio de 2015.

Tal conflicto se suscitó, esencialmente, porque la Administración del Estado entendía que la comunidad de bienes no tuvo su domicilio fiscal en Navarra (en el inmueble designado con DOMICILIO 1, de MUNICIPIO 1), sino en territorio común (en el inmueble sito en DOMICILIO 2, de Barcelona), a partir del 3 de julio de 2015. Con el fin de fundamentar la propuesta efectuada en su día, el Director General de la AEAT aportó un informe emitido el 15/05/2017 por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña y otro informe emitido el 27/11/2018 por la Dependencia Regional de Inspección de Navarra.

Tras admitirse el conflicto y cumplidos los trámites de procedimiento legalmente previstos, mediante resolución de 21 de diciembre de 2021, la Junta Arbitral acordó:

“[...] **Primero.-** Estimar íntegramente la pretensión formulada por la AEAT y, en consecuencia, declarar que, desde el 03/07/2015, la comunidad de bienes (N.I.F: LETRA/NN/NNNNNN1) integrada por D.^a NOMBRE Y APELLIDOS 2 y por D.^a NOMBRE Y APELLIDOS 3 no ha tenido su domicilio fiscal en Navarra.

Segundo.- Manifestar que, dada la naturaleza estrictamente declarativa del pronunciamiento anterior, no procede establecer su fórmula de ejecución.

Tercero.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la AEAT, a la HFN y a la referida comunidad de bienes”.

SEGUNDO. Los recursos interpuestos por la Comunidad Foral de Navarra y por la Comunidad de Bienes integrada por doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 3.

1. Frente al mencionado acuerdo de la Junta Arbitral, la representación procesal de la Comunidad de Bienes denominada “NOMBRE Y APELLIDOS 2 y NOMBRE Y APELLIDOS 3” ha deducido recurso contencioso-administrativo ante esta Sala mediante escrito fechado el 16 de febrero de 2022.

Admitido a trámite y recibido el expediente administrativo, se formalizó demanda mediante escrito registrado el 28 de junio de 2022, cuyo suplico es del siguiente tenor literal:

“[...] Que, teniendo por presentado este escrito, lo admita; tenga con él por formulada demanda en autos del recurso contencioso-administrativo número 107/2021, interpuesto frente a Resolución de 21 de diciembre de 2021, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; y, previa la correspondiente tramitación, se sirva dictar sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de 21 de diciembre de 2021, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que resuelve el conflicto 138/2020, es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que hubo de desestimarse íntegramente el conflicto planteado por la AEAT y la petición que articulaba, confirmando que es conforme a derecho el domicilio fiscal declarado por la comunidad de bienes integrada por D^a NOMBRE Y APELLIDOS 2 y D^a NOMBRE Y APELLIDOS 3, sito en calle DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1 (Navarra) también a partir de 3 de julio de 2015”.

2. Acordada la acumulación al recurso 107/2022 del registrado con el núm. 122/2022, lo que se verificó por auto de esta Sala de 5 de mayo de 2022, la Comunidad Foral de Navarra, que había deducido recurso contencioso-administrativo ante esta Sala mediante escrito de 14 de febrero de 2022, formalizó demanda mediante escrito fechado el 24 de junio de 2022, cuyo suplico es del siguiente tenor literal:

“[...] Que, teniendo por presentado este escrito, lo admita; tenga con él por formulada demanda en autos del recurso contencioso-administrativo número 107/2021, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra frente a Resolución de 21 de diciembre de 2021, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; y, previa la correspondiente tramitación, se sirva dictar sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de 21 de diciembre de 2021, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que resuelve el conflicto 138/2020, es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que hubo de desestimarse íntegramente el conflicto planteado por la AEAT y la petición que articulaba, confirmando que es conforme a derecho el domicilio fiscal declarado por la comunidad de bienes integrada por D^a NOMBRE Y APELLIDOS 2 y D^a NOMBRE Y APELLIDOS 3, sito en MUNICIPIO 1 (Navarra) también a partir de 3 de julio de 2015”.

TERCERO. Contestaciones a las demandas del Abogado del Estado.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, se opuso a la demanda presentada por la Comunidad Foral Navarra mediante escrito fechado el 19 de julio de 2022, en el que solicitaba a la Sala que:

“[...] teniendo por presentado este escrito, lo admita; tenga por formuladas las precedentes consideraciones y, en consecuencia, por contestada la demanda en autos del recurso contencioso-administrativo **2/ 107 / 2022** y 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”.

2. Asimismo, por escrito fechado el 19 de julio de 2022, se opuso a la demanda presentada por la Comunidad de Bienes “NOMBRE Y APELLIDOS 2 y NOMBRE Y APELLIDOS 3”, solicitando a la Sala que:

“[...] teniendo por presentado este escrito, lo admita; tenga por formuladas las precedentes consideraciones y, en consecuencia, por contestada la demanda en autos del recurso contencioso -administrativo **2/ 107 / 2022** y 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”.

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

Recibido el pleito a prueba, admitida la prueba documental propuesta por la recurrente Comunidad Foral de Navarra, y no habiéndose solicitado por las partes la presentación de conclusiones, se declararon conclusas las actuaciones quedando pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno corresponda.

Por providencia de la Sala de 15 de marzo de 2023, 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 30 de mayo de 2023, 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 21 de diciembre de 2021, es o no conforme a Derecho, en el bien entendido que –a través de dicha resolución- se resuelve el conflicto núm. 138/2020, planteado por la Administración del Estado contra la Comunidad Foral de Navarra cuya finalidad era, sintéticamente, obtener un pronunciamiento sobre el domicilio fiscal, a partir del 3 de julio de 2015, de la comunidad de bienes integrada por doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 3.

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 31 de enero de 2019, el Delegado Especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) propuso al Director-Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra (actualmente Hacienda Foral de Navarra, en adelante HFN) el cambio del domicilio fiscal de la comunidad de bienes (N.I.F: LETRA/NN/NNNNNN1) integrada por D^a NOMBRE Y APELLIDOS 2 y por D^a NOMBRE Y APELLIDOS 3 (en adelante, la entidad), desde Navarra (DOMICILIO 1, de MUNICIPIO 1) a territorio común (DOMICILIO 2, de Barcelona), con efectos desde el 03/07/2015.

El Director General de la AEAT fundamentó dicha propuesta en un informe emitido el 15/05/2017 por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña y en otro emitido el 27/11/2018 por la Dependencia Regional de Inspección de Navarra.

2. El Director-Gerente de la HFN, mediante resolución nº 69/2020, de 30/03/2020, rechazó la referida propuesta.

3. Mediante escrito presentado en la Secretaría de la Junta Arbitral el 30/04/2020, el Director General de la AEAT promovió frente a la HFN conflicto de competencias, en el que solicitaba a la Junta Arbitral que declare que, a partir del 03/07/2015, la entidad ha tenido su domicilio fiscal en territorio común, y, en concreto, en DOMICILIO 2, de Barcelona.

4. La Junta Arbitral, en resolución de 21 de diciembre de 2021, acuerda:

“Primero.- Estimar íntegramente la pretensión formulada por la AEAT y, en consecuencia, declarar que, desde el 03/07/2015, la comunidad de bienes (N.I.F: LETRA/NN/NNNNN1) integrada por D^a NOMBRE Y APELLIDOS 2 y por D^a NOMBRE Y APELLIDOS 3 no ha tenido su domicilio fiscal en Navarra.

Segundo.- Manifestar que, dada la naturaleza estrictamente declarativa del pronunciamiento anterior, no procede establecer su fórmula de ejecución.

Tercero.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la AEAT, a la HFN y a la referida comunidad de bienes”.

SEGUNDO. Posición de las partes en el conflicto suscitado.

1. Señalan las demandantes, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad de Bienes integrada por doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 3, que se pretende la anulación y revocación del acuerdo impugnado en cuanto se revela contrario a Derecho.

Aducen la prejudicialidad de los pronunciamientos de esta Sala en los recursos 283/2021 y 436/2021, que se encuentran pendientes de resolución a la fecha de presentación de los escritos de demanda. Entienden que “estando pendientes de resolución los citados recursos, entendemos que habrá de aplicarse al presente caso la solución que la Sala adopte”, si bien consideran que existen datos más allá del domicilio de las partícipes que abonan la

consideración de que el domicilio de la entidad radica en MUNICIPIO 1 (Navarra).

La resolución de la Junta Arbitral aquí recurrida vincula el domicilio fiscal de la Comunidad de Bienes con el domicilio fiscal de las partícipes, por lo que parece “partir la JA de un **domicilio único** para ambas hermanas”, siendo lo cierto que ni tan siquiera puede determinarlo, en cuanto que “asume que las partícipes conviven en un supuesto domicilio que la propia JA no ha fijado”, en tanto que señaló uno diferente para cada una de ellas.

Resalta que la regulación legal (artículo 8.1 c) del Convenio) no exige, para fijar el domicilio fiscal de una comunidad de bienes, que tales bienes se encuentren ubicados en un territorio concreto, se elude cualquier referencia a su localización, de modo que la norma aplicable permite (y parte de) que el domicilio fiscal de una comunidad de bienes se encuentre en territorio foral y la mayoría o totalidad de los bienes en territorio común, o viceversa, siendo así que la norma desvincula el domicilio fiscal del dato fáctico del lugar de ubicación física de los inmuebles que integran la comunidad de bienes.

Se remiten a los escritos presentados en los recursos 283/2021 y 436/2021 de esta Sala.

A fin de justificar que la gestión y dirección de la comunidad de bienes se realiza en MUNICIPIO 1 (Navarra), esgrime el nacimiento de la entidad en MUNICIPIO 1, sin que existan actos posteriores que puedan enervar ese domicilio, así como la existencia de elementos adicionales al domicilio de los partícipes que justifican que el domicilio social de la comunidad de bienes se encuentra en MUNICIPIO 1.

2. El Abogado del Estado aduce que, si bien no nos encontramos ante un supuesto de prejudicialidad en sentido estricto, ya que en teoría es posible resolver sobre el presente recurso con independencia de cuál sea el domicilio de las dos comuneras, parece más acertado que el presente recurso se

resuelva al mismo tiempo o con posterioridad a los recursos de casación 283/21 y 436/21.

En relación con el domicilio en que se gestionarían los asuntos de la comunidad de bienes, trae a colación, con carácter previo, la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2019, rec.10/2018, siendo lo esencial, según la doctrina del Tribunal Supremo, que la Junta Arbitral decida si el domicilio controvertido se encuentra en territorio foral o común, sin que la determinación concreta del lugar o dirección del domicilio adquiera particular relevancia. Añade que la resolución de la Junta Arbitral no se fundamenta en la creencia errónea de que las dos comuneras comparten domicilio pues lo único que se dice en la parte dispositiva es que *“desde el 03/07/2015, la comunidad de bienes...no ha tenido su domicilio fiscal en Navarra.”*

Coincide en que la norma aplicable atiende al lugar en que se realiza la gestión y dirección de la comunidad de bienes, y si bien, desde el punto de vista jurídico, es posible, como afirma la recurrente, que el domicilio fiscal se encuentre en un territorio distinto de aquél en que radican los bienes, sin embargo esa afirmación debe matizarse, pues, de un lado, la comunidad recae precisamente sobre los bienes cuya titularidad corresponde en “pro indiviso” a varias personas (art. 392 Código Civil), de manera que el lugar en que están situados esos bienes puede ser una circunstancia relevante por sí mismo, aunque solamente sea por el hecho de que la cercanía facilita la gestión de los bienes; y de otro, cabe recordar que el art. 8.1.c) del Convenio Económico establece como criterio subsidiario para fijar el domicilio el del lugar en que se encuentra el mayor valor del inmovilizado, criterio que en el presente caso, como señala la Junta, conduce al mismo resultado, esto es, que el domicilio de la comunidad está en Barcelona.

Se opone a lo aducido en la demanda, atinente a que la gestión y dirección de la comunidad de bienes se realiza en MUNICIPIO 1 (Navarra), y reitera las alegaciones de la AEAT sobre las gestiones que se realizan en cada territorio y las razones que llevan a confirmar que el domicilio fiscal de la comunidad de bienes se sitúa en territorio común.

TERCERO. La resolución de la Junta Arbitral.

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

“[...] **20.**-Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia entre las Administraciones en conflicto se refiere al domicilio fiscal de la entidad a partir del 03/07/2015.

Para la AEAT, a partir de esa fecha, la entidad no tuvo su domicilio fiscal en Navarra (en el inmueble designado con DOMICILIO 1, de MUNICIPIO 1), sino en territorio común (en el inmueble sito en DOMICILIO 2, de Barcelona), mientras que, para la HFN, lo tuvo en el mencionado inmueble de MUNICIPIO 1.

21.-Coinciden ambas Administraciones en que el conflicto existente entre las mismas sobre dicho extremo debe resolverlo esta Junta Arbitral a tenor de lo dispuesto en el artículo 8.1.c) del Convenio, en el que se establece que se entenderán domiciliados fiscalmente en Navarra los entes sin personalidad jurídica *“cuando su gestión y dirección se efectúe en Navarra. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado”*.

22.-Discrepan, sin embargo, las Administraciones en conflicto sobre el lugar en el que, desde el 03/07/2015, se realiza la gestión y la dirección de la entidad, ya que la AEAT identifica dicho lugar con el inmueble de Barcelona, mientras que la HFN lo identifica con el inmueble de MUNICIPIO 1.

23.-Ante la inexistencia en el Convenio de reglas para la determinación del lugar en el que se realiza la gestión y la dirección de las entidades con personalidad jurídica, esta Junta Arbitral ha venido aplicando, conforme a la doctrina jurisprudencial establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus Sentencias de 04/02/2010 y 13/07/2017 (que resolvieron, respectivamente, los recursos nº 86/2009 y 4891/2016), las reglas que contenía, a ese respecto, el artículo 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en el que se identifica dicho lugar con aquel en el que se realiza la contratación general de la entidad; en el

que se lleva su contabilidad; y en el que tienen su domicilio fiscal sus administradores o gerentes.

Así lo hicimos en una Resolución de 19/07/2016 relativa al conflicto nº 71, en cuatro Resoluciones de 23/07/2020 relativas a los conflictos nº 126, 127, 128 y 129 y en una Resolución de 20/04/2021 relativa al conflicto nº 134.

24.-En nuestra opinión, dichas reglas son útiles para la determinación del domicilio fiscal de las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, pero no lo son cuando se trata de determinar el domicilio fiscal de entidades que, como la comunidad de bienes que nos ocupa, no están sujetas al citado impuesto.

Y no solo no lo están, sino que, en rigor, ni realizan una contratación general, ni están obligadas a la llevanza de contabilidad, ni cuentan con administradores o gerentes propiamente dichos.

25.-Resulta, a ese respecto, significativo que, mientras el Convenio considera como domicilio fiscal de una entidad con personalidad jurídica el lugar en el que esté *“efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios”*, identifica el domicilio fiscal de los entes sin personalidad jurídica con el lugar en el que se realice *“su gestión y dirección”*.

26.-Conforme a lo dispuesto en el artículo 398 del Código Civil la *“gestión y dirección”* de las comunidades de bienes corresponde a los partícipes, a quienes dicho precepto atribuye la adopción, por mayoría, de los acuerdos relativos a *“la administración y mejor disfrute de la cosa común”*; y a quienes, ex artículo 397 del citado Código, también corresponde la adopción, por unanimidad, de los acuerdos referentes a actos de disposición.

Y tanto la Ley General Tributaria, en su artículo 45.3, como la Ley Foral General Tributaria, en su artículo 36.4, atribuyen la representación de las comunidades de bienes a quien la acredite fehacientemente; en su defecto, a quien aparentemente ejerza su gestión o dirección; y, en su defecto, a cualquiera de los comuneros.

27.-En el período controvertido, la gestión y dirección de la comunidad de bienes litigiosa la han ejercido, de común acuerdo, ambas partícipes.

Prueba de ello es que ambas adoptaron, de común acuerdo, las decisiones más relevantes concernientes a la misma. Así, por ejemplo, ambas suscribieron el 01/08/2015 el contrato en el que encargaron a ENTIDAD 1. la prestación de determinados servicios vinculados al arrendamiento de los inmuebles de la comunidad; y ambas suscribieron la orden de domiciliación bancaria de los adeudos correspondientes a las facturas emitidas por el abogado de MUNICIPIO 1 NOMBRE Y APELLIDOS 5 por la presentación de las declaraciones tributarias de la entidad.

28.-La gestión y dirección de la comunidad litigiosa debe ubicarse, por ello, en el domicilio fiscal de las partícipes. Y, como declaramos en nuestras Resoluciones de 25/05/2021 y 04/10/2021 (que, en la vía administrativa, pusieron fin a los conflictos nº 137 y 139, respectivamente), en el período controvertido las partícipes tuvieron su domicilio fiscal en el mencionado inmueble de Barcelona.

El domicilio fiscal de la entidad debe, por tanto, situarse en dicho inmueble.

29.-A la misma conclusión conduciría la aplicación del criterio subsidiario que establece, en su último inciso, el artículo 8.1.c) del Convenio, ya que ha quedado acreditado en el procedimiento que el mayor valor del inmovilizado de la entidad radica en Barcelona.

30.-Procede, por todo ello, estimar íntegramente la pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto”.

CUARTO. Decisión de la Sala.

1. La cuestión suscitada a través del conflicto se refiere a la determinación de un dato de hecho (la acreditación del domicilio fiscal de la comunidad de bienes integrada por doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 3 desde el 3 de julio de 2015), pero que implica

obvios y necesarios efectos jurídicos, como el sometimiento de esta comunidad de bienes 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-, 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, del número de ellos, y, finalmente, de la ausencia de contraindicios de igual o similar valor que puedan desvirtuar o neutralizar la fuerza de aquellos.

2. En el fundamento jurídico anterior ya se ha hecho constar que la Junta Arbitral, partiendo de que el Convenio identifica el domicilio fiscal de los entes sin personalidad jurídica con el lugar en el que se realice *“su gestión y dirección”*; del artículo 398 del Código Civil a cuyo tenor la *“gestión y dirección”* de las comunidades de bienes corresponde a los partícipes, a quienes dicho precepto atribuye la adopción, por mayoría, de los acuerdos relativos a *“la administración y mejor disfrute de la cosa común”* y a quienes, ex artículo 397 del citado Código, también corresponde la adopción, por unanimidad, de los acuerdos referentes a actos de disposición; a que tanto la Ley General Tributaria, en su artículo 45.3, como la Ley Foral General Tributaria, en su artículo 36.4, atribuyen la representación de las comunidades de bienes a quien la acredite fehacientemente y, en su defecto, a quien aparentemente ejerza su gestión o dirección, y, en su defecto, a cualquiera de los comuneros; y que en el período controvertido, la gestión y dirección de la comunidad de bienes litigiosa la han ejercido, de común acuerdo, ambas partícipes, concluye en los siguientes términos:

“La gestión y dirección de la comunidad litigiosa debe ubicarse, por ello, en el domicilio fiscal de las partícipes. Y, como declaramos en nuestras Resoluciones de 25/05/2021 y 04/10/2021 (que, en la vía administrativa, pusieron fin a los conflictos nº 137 y 139, respectivamente), en el período controvertido las partícipes tuvieron su domicilio fiscal en el mencionado inmueble de Barcelona.

El domicilio fiscal de la entidad debe, por tanto, situarse en dicho inmueble”.

3. Pues bien, con posterioridad a los escritos de demanda y de contestación, la Sala ha resuelto los recursos interpuestos contra resoluciones de la Junta Arbitral de 25 de mayo de 2021 (conflicto nº 137/2020) y 4 de octubre de 2021 (conflicto nº 139/2020), en los que se pronunciaba sobre el domicilio fiscal de las hermanas NOMBRE Y APELLIDOS 2 y NOMBRE Y APELLIDOS 3.

En efecto, la Sala en sentencia de 21 de diciembre de 2022, ha resuelto en sentido desestimatorio el recurso contencioso-administrativo núm. 447/2021, interpuesto por doña NOMBRE Y APELLIDOS 3 contra la resolución de 4 de octubre de 2021 dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que resuelve el conflicto 139/2020, en relación con el domicilio fiscal de la recurrente a partir del 1 de enero de 2014. Asimismo, en sentencia de 23 de diciembre de 2022 ha desestimado el recurso contencioso-administrativo núm. 436/2021, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 4 de octubre de 2021, por la que se resuelve el conflicto nº 139/2020, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de doña NOMBRE Y APELLIDOS 3 a partir del 1 de enero de 2014. Y por último, en sentencia de 8 de febrero de 2023 ha desestimado el recurso contencioso-administrativo núm. 283/2021, al que se acumuló el recurso contencioso-administrativo núm. 303/2021, interpuestos por la Comunidad Foral de Navarra

y por doña NOMBRE Y APELLIDOS 2, respectivamente, contra la resolución de 25 de mayo de 2021 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por la que se resolvía el conflicto núm. 137/2020, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra con relación al domicilio fiscal de doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 a partir del 1 de enero de 2014.

En la sentencia últimamente referida hemos declarado lo siguiente:

"[...] **SEGUNDO.** - La Junta Arbitral aplica el art. 8.1.a) del Convenio, que prevé que se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra *“las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro”*. Y conforme al art. 8.2 de dicho texto se establece sucesivamente las siguientes reglas:

1ª.- Cuando permanezcan en territorio navarro el mayor número de días (del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y del año inmediatamente anterior, contado de fecha a fecha que finalice el día anterior al del devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte). Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando se ubique en él su vivienda habitual.

2ª.- Cuando tengan en territorio navarro 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 este el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La resolución impugnada para acoger la pretensión de la AEAT, parte de las siguientes consideraciones:

- Los conflictos relativos al domicilio fiscal de una persona física consisten en determinar si en el período controvertido, esta tenía o no su residencia habitual en Navarra.

- No pesa sobre la AEAT la carga de la prueba de que el obligado tributario afectado por el conflicto tenía su residencia habitual en territorio común, sino que basta con que acredite que no la tenía en Navarra.

- Para determinar si una persona física tiene su residencia habitual en Navarra no solo exige la permanencia en territorio foral el mayor número de días del período impositivo computando las ausencias temporales, sino que exige también que dicho territorio sea el principal escenario de su vida personal. Lo que resulta compatible con la permanencia durante otros días en territorio común y viceversa.

- El material probatorio se debe apreciar por la Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

- Son especialmente relevantes en este caso los datos relativos a los consumos de agua, energía eléctrica y gas habidos en la vivienda de MUNICIPIO 1 y las retiradas de efectivo efectuadas por la obligada tributaria con cargo a una cuenta abierta en una oficina bancaria de esa localidad. Valorando que las manifestaciones de la interesada, que constan en la diligencia extendida el 19 de diciembre de 2019 por un agente de la HFN, carecen de la más mínima acreditación y resultan poco verosímiles.

- Sobre la retirada en efectivo, consta que la obligada tributaria manifestó que acostumbraba a realizar sus pagos con el efectivo que retiraba de dicha cuenta bancaria. No constan, sin embargo, en el expediente retiradas de efectivo con cargo a la referida cuenta ni en 2014, ni en 2015, ni en 2016; en 2017, consta una sola retirada de IMPORTE 1 realizada el 6 de septiembre; en 2018, constan dos retiradas de IMPORTE 2 cada una el 26 de abril, otra de IMPORTE 2 el 11 de mayo y otra de IMPORTE 1 el 20 de diciembre; y, en

2019, consta una retirada de IMPORTE 3 el 12 de abril y otra de IMPORTE 2 el 24 de junio.

Todo lo cual le hace concluir que *“Una valoración conjunta de estos elementos probatorios y de los demás aportados por la AEAT llevan a esta Junta Arbitral a la conclusión de que la obligada tributaria no tuvo su residencia habitual en Navarra durante el período controvertido.*

Esta conclusión se ve reforzada por la pasividad probatoria mostrada por la HFN, que se ha limitado a analizar uno a uno, y a considerar insuficientes, los elementos probatorios aportados por la AEAT, pero no ha realizado una actividad probatoria que, valorada globalmente, pudiera acreditar la residencia habitual en Navarra de la obligada tributaria durante el período en cuestión”.

Refuerza dicha conclusión, según hace constar, *“el hecho de que, en el hipotético supuesto de que no fuera posible determinar el domicilio fiscal de NOMBRE Y APELLIDOS 3 mediante la aplicación de la regla de la permanencia en territorio navarro que establece el artículo 8.2 del Convenio, habría que determinarlo mediante la aplicación de la regla subsidiaria del centro de intereses que establece ese mismo precepto. A estos efectos, está acreditado en el expediente que la obligada tributaria obtuvo en territorio común la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyendo los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario, por lo que, en ese hipotético supuesto, la aplicación de dicha regla subsidiaria llevaría también a la conclusión de que, en el período en cuestión, NOMBRE Y APELLIDOS 2 no tuvo su domicilio fiscal en Navarra”.*

TERCERO. – No se observa incongruencia omisiva ni tampoco infracción alguna del ordenamiento jurídico que la Hacienda foral haya sido capaz de localizar en alguna norma incorrectamente aplicada o interpretada.

Es preciso señalar que este recurso, en la materia sobre la que versa y en las circunstancias que lo han rodeado, es notablemente semejante al que en su día quedó resuelto en nuestra sentencia núm. 1.094/2017, de 20 de junio, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 4890/2016,

ECLI:ES:TS:2017:2674, seguido entre las mismas Administraciones ahora litigantes, en idéntica posición procesal:

"[...] **TERCERO**.- 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 6, 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 incurra 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 6 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.

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 Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 6, 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 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 1 (Navarra) del Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 6- 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 Y APELLIDOS 6 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 Y APELLIDOS 6 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 P..., administradora de la comunidad de propietarios de DOMICILIO 3 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 Y APELLIDOS 6. El número de teléfono de contacto que ENTIDAD 2 dispone del obligado es el NNNNNNNN1, 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 Y APELLIDOS 6, 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 Y APELLIDOS 6 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 inexorablemente 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 núm. 2446/2013, ECLI:ES:TS:2015:1345:

"[...] 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, desestimarán 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 [...]."

Como hemos afirmado en nuestra sentencia de 20 de junio de 2017, recurso núm. 4890/2016, adoptada para finalizar el recurso derivado de otra resolución anterior de la Junta Arbitral de Navarra, en materia de domicilio fiscal, la valoración de la prueba, en el curso del proceso contencioso-administrativo, corresponde al Tribunal judicial, que no tiene por qué quedar vinculado por las reglas que rigen en el procedimiento administrativo.

La valoración sobre los abundantes indicios y datos aportados por la AEAT 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 aquélla de que goza la Junta Arbitral autora del acto recurrido. Dice así la sentencia mencionada:

"[...] 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 racione 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 [...]"

En ese mismo sentido, la sentencia de ese Tribunal de 8 de febrero de 2019, recaída en el recurso núm. 10/2018, ECLI:ES:TS:2019:327. Asimismo, es ilustrativa la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, recurso 36/2015, ECLI:ES:TS:2016:211, 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 [...]"

Pues bien, atendidos estos principios y presunciones procesales en torno a la prueba, es necesario poner de relieve que la administración foral demandante invoca, de una manera inconcreta, pretendidas infracciones normativas en la resolución impugnada y una falta de valoración expresa de los elementos de convicción aportados al efecto, por lo que cabe reproducir, de nuevo, los razonamientos contenidos en la decisión impugnada en el apartado 19, en que afirma:

"[...] no pesa sobre la AEAT la carga de la prueba de que el obligado tributario afectado por el conflicto tenía su residencia habitual en territorio común, sino que basta con que acredite que no la tenía en Navarra.

A ese respecto, hemos puntualizado que la acreditación de la residencia habitual en territorio común solo es relevante en la medida en que es incompatible con la residencia habitual en Navarra; y que, por tanto, la dificultad de acreditar un hecho negativo (la no residencia habitual en Navarra) se puede soslayar con la acreditación de un hecho positivo (la residencia habitual en territorio común), pero sin que ello implique para la AEAT la obligación de acreditar la residencia habitual en dicho territorio.

Y hemos puesto también de manifiesto que la primera de las reglas que establece el artículo 8.2 del Convenio para determinar si una persona física tiene su residencia habitual en Navarra no solo exige la permanencia en territorio foral el mayor número de días del período impositivo computando las ausencias temporales, sino que exige también que dicho territorio sea el principal escenario de su vida personal.

Hemos, además, destacado que esta última exigencia es sumamente relevante, ya que la permanencia en territorio foral durante un determinado número de días es compatible con la permanencia durante otros días en territorio común y viceversa.

Y hemos concluido que, por todo ello, el material probatorio aportado por las Administraciones en conflicto deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba [...]".

No es correcta la apreciación del abogado del Estado en torno a que ninguna de las partes recurrentes ha solicitado un recibimiento a prueba, toda vez que doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 lo solicitó y se acordó por auto de 12 de septiembre de 2022, incorporando el documento 1 de su demanda, consistente en escritura de aceptación y partición de herencia, otorgada en MUNICIPIO 2 (Navarra) el día 18 de junio de 2015. Sin embargo, dicha documental, por sí sola no puede alterar la extensa y fundamentada valoración conjunta de la prueba realizada por la Junta Arbitral.

A ello se añade la total y absoluta falta de prueba procesal de los hechos por parte de la Hacienda foral que no realiza esfuerzo alguno acreditativo de los hechos que invoca.

Llegados a este punto, debemos proclamar que procede desestimar el recurso contencioso-administrativo, significando que, sin perjuicio de la valoración específica de la prueba practicada en este recurso contencioso administrativo de doña NOMBRE Y APELLIDOS 2, cabe evidenciar su relación con los recursos contencioso-administrativos interpuestos por su hermana NOMBRE Y APELLIDOS 3, que recientemente hemos desestimado, respectivamente, en nuestras sentencias 1706/2022, de 21 de diciembre, recurso 447/2021, ECLI:ES:TS:2022:4964, y 1.750/2022, de 23 de diciembre, recurso 436/2021.

Pues bien, en el presente recurso contencioso administrativo resultan destacables algunas de las consideraciones plasmadas en la última de las sentencias citadas.

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. Tal tarea de valoración en modo alguno podría tildarse de arbitraria, caprichosa o ilógica.

En particular, la consecuencia que se extrae del análisis de los consumos de suministros básicos (agua, gas y energía eléctrica) no es irrazonable, a menos que se hubiera ofrecido una explicación contraria que fuera compatible con las reglas de la lógica, teniendo en cuenta que se trata al unísono de tres clases distintas de suministros y todas ellas arrojan magnitudes incompatibles ciertamente con la residencia en la vivienda. No consideramos convincente la tesis de la hacienda foral ni de doña NOMBRE Y APELLIDOS 2, fruto de una hipótesis voluntarista, no corroborada por la promoción de una prueba procesal para hacer imperar su tesis de que consumos tan escuálidos son compatibles con la residencia habitual en un domicilio.

La cuestión referente a la retirada de efectivo de cuentas bancarias ofrece un fuerte y sólido indicio de la falta de residencia, si alguien que afirma que utiliza como medio normal de pago y de administración de la economía doméstica las retiradas de efectivo no se hubieran efectuado en MUNICIPIO 1. Así, es de reiterar lo que afirma la Junta Arbitral en su resolución:

"[...] No constan, sin embargo, en el expediente retiradas de efectivo en la referida oficina bancaria de MUNICIPIO 1 ni en 2014, ni en 2015, ni en 2016; en 2017, consta una sola retirada de IMPORTE 1 realizada el 6 de septiembre; en 2018, constan dos retiradas de IMPORTE 2 cada una el 26 de abril, otra de IMPORTE 2 el 11 de mayo y otra de IMPORTE 1 el 20 de diciembre; y, en 2019, consta una retirada de IMPORTE 3 el 12 de abril y otra de IMPORTE 2 el 24 de junio.

Pues bien, en nuestra opinión, ni el número ni el importe de esas retiradas justifican la residencia habitual en MUNICIPIO 1 a partir del 01/01/2014 de una persona que, según sus propias manifestaciones, acostumbra a realizar sus pagos en efectivo [...]"

Pues bien, no existe en el proceso ni una negación de los hechos base (la falta total de retirada de fondo en Navarra durante tres años completos y la retirada escasa en los posteriores ejercicios), ni una controversia sobre su valoración, por lo que es una inferencia que en modo alguno podría tacharse de aventurada o imprudente.

Si no fuera suficiente la total y absoluta prueba de la residencia por parte de la Administración actuante, sobre la que pasa la carga de la prueba procesal, que no es particularmente difícil de articular para quien tiene razón y medios objetivos, aun indirectos, de acreditación -insuficiencia que solo se afirma a efectos meramente hipotéticos-, resulta además que el domicilio fiscal de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 2 derivado de la aplicación de la regla de segundo grado que establece también el artículo 8.2 del Convenio, consistente en la fijación del domicilio coincidente con el lugar donde radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos, permitiría llegar a la misma conclusión, como de modo incontestable -e incontestado- ha quedado establecido en el proceso”.

4. Como se ha expuesto, la resolución de la Junta Arbitral aquí recurrida, vincula el domicilio fiscal de la Comunidad de Bienes con el domicilio fiscal de las dos hermanas NOMBRE Y APELLIDOS 2 y NOMBRE Y APELLIDOS 3 que la integran.

Ello le lleva a la representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra a señalar en su escrito de demanda que “[e]n el caso de que la gestión y dirección del ente sin personalidad se atribuyera en exclusiva por esa Sala, tal y como lo hace la JA, a las hermanas NOMBRE Y APELLIDOS 2 y NOMBRE Y APELLIDOS 3, el domicilio de las mismas que esa Sala declare, al resolver los recursos 283/21 (al que se acumula el 303/21) y 436/21 (al que se acumula el 447/21) será el que determine el domicilio fiscal de la comunidad” -folio 4-, añadiendo que “estando pendientes de resolución los citados recursos, entendemos que habrá de aplicarse al presente caso la solución que la Sala adopte, si bien existen datos más allá del domicilio de las partícipes que abonan la consideración de que el domicilio de la entidad radica en MUNICIPIO 1 (Navarra)”, pronunciándose la representación procesal de la Comunidad de Bienes en términos similares.

Pues bien, como se ha expuesto, esta Sala ya se ha pronunciado en las sentencias referidas sobre el domicilio fiscal de las hermanas NOMBRE Y APELLIDOS 2 y NOMBRE Y APELLIDOS 3, confirmando las resoluciones dictadas por la Junta Arbitral, por lo que aplicada la solución adoptada al presente recurso comporta que haya de confirmarse la resolución dictada por la Junta Arbitral.

No obstante, a mayor abundamiento, procede hacer una breve referencia a los datos aducidos por las recurrentes, distintos del domicilio de las partícipes, que justifican, a su juicio, que el domicilio de la Comunidad de Bienes se encuentra en MUNICIPIO 1 (Navarra).

En primer término, debe hacerse una aclaración a lo alegado tanto por la Comunidad Foral como por la comunidad de bienes, y es que en el fundamento de derecho relativo al objeto del recurso ambas señalan, en idénticos términos, que “[...] la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral Navarra, de 20 de abril de 2021 (sic), recaída en el conflicto nº 138/2020, declara taxativamente que la comunidad ha tenido su domicilio fiscal en DOMICILIO 2 de Barcelona, desde 3 de julio de 2015”.

Pues bien, a este respecto hay que señalar que, como se advierte de la simple lectura de la resolución combatida, lo que la Junta Arbitral acuerda es la estimación íntegra de la pretensión formulada por la AEAT y, en consecuencia *“declarar que, desde el 03/07/2015, la comunidad de bienes (N.I.F: LETRA/NN/NNNNN1) integrada por doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 y por doña NOMBRE Y APELLIDOS 3 no ha tenido su domicilio fiscal en Navarra”*, sin formular declaración alguna respecto a que tal domicilio radicaba en territorio común, en particular en Barcelona, lo cual no supone infracción alguna del ordenamiento jurídico.

Así se ha pronunciado esta Sala en sentencia de 8 de febrero de 2019, rec.10/2018, en la que se declara:

“[...] 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 ... 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”.

En segundo término, si bien es cierto que, tal y como aducen las recurrentes, el artículo 8.1.c) del Convenio *“no exige, para fijar el domicilio fiscal de una comunidad de bienes, que tales bienes se encuentren ubicados en un territorio concreto”*, lo que conlleva que sea posible, como se afirma, que el domicilio fiscal se encuentre en un territorio distinto de aquel en que radican los bienes, no es menos cierto que el lugar en que están situados los bienes puede ser un elemento relevante para determinar el domicilio fiscal de unos bienes cuya titularidad, conforme al art. 392 del Código Civil, corresponde en “pro indiviso” a varias personas, y que el art. 8.1.c) del Convenio establece como criterio subsidiario para fijar el domicilio fiscal *“[...] territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado”*-.

En último término, señalar que el lugar de aceptación de la herencia que da origen a la situación de comunidad carece de la relevancia pretendida a efectos de establecer el domicilio fiscal de la comunidad de bienes.

En definitiva, procede la desestimación de los recursos contencioso-administrativos entablados por la Comunidad Foral de Navarra y por la Comunidad de Bienes integrada por doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 3.

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas a la Comunidad Foral de Navarra y a la Comunidad de Bienes integrada por doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 3. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad del apartado 3 de ese precepto, señala como cifra máxima de su imposición, por todos los conceptos, la de 1.000 euros en favor de la AEAT, que deberán ser hechos efectivos por partes iguales -500 euros- por cada una de las recurrentes.

FALLO

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

Primero. Desestimar los recursos contencioso-administrativos interpuestos por la procuradora doña NOMBRE Y APELLIDOS 1, en nombre y representación de la Comunidad de Bienes integrada por doña **NOMBRE Y APELLIDOS 2** y doña **NOMBRE Y APELLIDOS 3**, y por el procurador don NOMBRE Y APELLIDOS 4, en nombre y representación de la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**, contra la resolución de 21 de diciembre de 2021, dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto de competencias núm. 138/2020, planteado por la Administración del Estado frente a la Comunidad Foral de

Navarra, en relación con el domicilio fiscal, a partir del 3 de julio de 2015, de la comunidad de bienes integrada por doña NOMBRE Y APELLIDOS 2 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 3.

Segundo. Imponer las costas procesales a las recurrentes, 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