

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 283/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 156/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 8 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. 283/2021 interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador don NOMBRE/APELLIDOS 3, bajo la dirección letrada de don NOMBRE/APELLIDOS 4, asesor jurídico-letrado de la Comunidad Foral de Navarra, contra la resolución de 25 de mayo de 2021, de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por la que se resuelve 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/APELLIDOS 1 a partir del 1 de enero de 2014.

Al recurso contencioso-administrativo núm. 283/2021, se ha acumulado el recurso interpuesto por doña NOMBRE/APELLIDOS 1, representada por la procuradora doña NOMBRE/APELLIDOS 2, bajo la dirección letrada de don NOMBRE/APELLIDOS 5 (recurso número 303/2021), contra la misma resolución de 25 de mayo de 2021, de la Junta Arbitral que resuelve el expresado conflicto 137/2020.

Ha sido parte demandada la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), actuando en su representación y defensa la Abogacía del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el 1 de septiembre de 2021, la representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 25 de mayo de 2021, de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por la que se resuelve 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/APELLIDOS 1 a partir del 1 de enero de 2014. Por diligencia de ordenación de 13 de septiembre de 2021 se admitió a trámite el recurso y se ordenó la reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO. - Por escrito de 10 de septiembre de 2021, doña NOMBRE/APELLIDOS 1, representada por la procuradora doña NOMBRE/APELLIDOS 2 y bajo la dirección letrada de don NOMBRE/APELLIDOS 5, interpuso recurso contencioso-administrativo, tramitado con el número 303/2021, contra la misma resolución de 25 de mayo de 2021, de la Junta Arbitral que resuelve el expresado conflicto 137/2020.

TERCERO. – En virtud de lo establecido en el artículo 34 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, doña NOMBRE/APELLIDOS 1 solicitó la acumulación del recurso núm. 303/2021 al recurso núm. 283/2021, al objeto de que se sustanciasen en un mismo proceso.

Por diligencia de ordenación de 15 de diciembre de 2021, se confirió traslado a las partes personadas en el recurso contencioso-administrativo 283/2021 a fin de manifestar lo que a su derecho convenga sobre la posible acumulación de ambos recursos.

Tras recibir los escritos con las alegaciones de las partes, esta Sala acordó por auto de 28 de febrero de 2022, acumular al presente recurso el núm. 303/2021.

CUARTO. – Escrito de demanda de la Comunidad Foral de Navarra. Por diligencia de ordenación de 22 de octubre de 2021 se confirió traslado del expediente a la parte recurrente, la Comunidad Foral de Navarra, para que formulase escrito de demanda, lo que verificó mediante escrito de 22 de noviembre de 2021.

En esencia, se refiere a alegaciones vertidas en el trámite seguido ante la Junta. Apunta que, a tenor de los pronunciamientos de la Sala Tercera, los límites competenciales del órgano arbitral conducen a que la parte dispositiva de sus resoluciones declaren si el domicilio se encuentra o no en territorio navarro, lo que exige que se contemplen los concretos domicilios en contraste.

Enfatiza que, como se ha declarado reiteradamente por esa Sala, los conflictos planteados entre Administraciones tributarias sobre el domicilio fiscal deben ser resueltos a través de una “valoración conjunta” de los datos, indicios y pruebas incorporadas al expediente, valoración conjunta que, en su opinión, no permite una resolución de fondo del asunto mediante una simple y genérica mención a las presuntas pruebas o indicios aportados al procedimiento y a su aceptación, pues la exigencia de motivación jurídica obliga a un análisis individualizado del alcance e importancia del material probatorio e indiciario más relevante y a dar respuesta a las alegaciones y posiciones que al respecto le hayan expuesto las Administraciones en conflicto y los interesados.

Denuncia que, en este caso, los elementos más relevantes de índole fáctica no han sido exhaustivamente valorados, apareciendo el resto de las

pruebas poco relevantes. También apunta la insatisfactoria fijación del período en que se revoca el domicilio declarado cuando, a partir de 2013, no ha cambiado circunstancia alguna del régimen de vida de NOMBRE/APELLIDOS 1. No hay ninguna alteración de sus costumbres, de sus intereses, de la situación conyugal, familiar ni social de la obligada que varíe de 2012 a 2013.

Insiste en que la Junta Arbitral no valora sino los elementos convictivos que presenta la AEAT y que la única presunción stricto sensu que aquí juega es la legal que asiste al acto discutido dictado por la Junta Arbitral, pues se presume válido, refiriéndose al artículo 39.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (“LPAC”), «BOE» núm. 236, de 2 de octubre. Considera factible controlar judicialmente la valoración efectuada, puesto que le resulta evidente que la fijación de los hechos determina la propia legitimidad del acto administrativo, fijación que ha de ser ajena a consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas.

Considera que, según la sentencia de 12 de noviembre de 2019, el Tribunal Supremo puede entrar a valorar la apreciación de la prueba efectuada por la Junta:

- cuando se imputa una posible infracción normativa, que puede también versar sobre la aplicación de las normas sobre la carga de la prueba, o

- cuando se tacha la valoración de arbitraria, irracional o errónea, o que se ha apartado de las normas de la sana crítica, o

- cuando se aporten hechos que no se hayan valorados y que resulten relevantes. Invocaremos infracciones normativas, así como indicaremos elementos convictivos no debidamente valorados por la Junta y que entendemos sustentan fácticamente nuestra pretensión anulatoria.

Dicho lo anterior, se refiere al material probatorio examinado por la Junta Arbitral que, en su opinión, ignora los elementos de convicción que la Hacienda

Foral de Navarra (HFN) ha puesto a su disposición y destaca el informe de la Inspección de la HFN, de fecha 26 de marzo de 2020 y sus documentos adjuntos, entre ellos, la diligencia de 9 de septiembre de 2019 (expediente administrativo, Anexo 5 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, extendida con NOMBRE/APELLIDOS 1), la de 13 de septiembre de 2019 (Anexo 6 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, extendida con D. NOMBRE/APELLIDOS 6, persona debidamente identificada), la de esa misma fecha, (Anexo 7 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, habida con NOMBRE/APELLIDOS 7 persona debidamente identificada), la de esa misma fecha, (Anexo 8 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, habida con NOMBRE/APELLIDOS 8, persona debidamente identificada), la de esa misma fecha, (Anexo 9 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, habida con NOMBRE/APELLIDOS 9, empleada de farmacia en MUNICIPIO 1, persona debidamente identificada), la de 13 de septiembre de 2019 (Anexo 10 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, extendida con don NOMBRE/APELLIDOS 10, persona debidamente identificada), la de 20 de septiembre de 2019 (Anexo 11 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, extendida con doña NOMBRE/APELLIDOS 11, persona debidamente identificada), la de 19 de diciembre de 2019 (Anexo 12 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, extendida con NOMBRE/APELLIDOS 1 y con doña NOMBRE/APELLIDOS 12, persona debidamente identificada), el convenio de separación de la obligada de su marido de 2008 (Anexo 14 al escrito de alegaciones iniciales de HFN), en que la obligada fija su domicilio en el piso de MUNICIPIO 1.

Apunta que en el informe de la Inspección de la HFN, de 26 de marzo de 2020 (Anexo X al escrito de planteamiento del conflicto), se relacionan las actuaciones llevadas a cabo en orden a comprobar el domicilio fiscal del obligado tributario durante el periodo de la propuesta, destacando del informe que, de sus declaraciones tributarias del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio ante la Hacienda Foral de Navarra en los periodos de 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018, su domicilio fiscal es C/ DOMICILIO 1, de MUNICIPIO 1; que ocupa el piso de C/ DOMICILIO 2, de MUNICIPIO 1 en régimen de arrendamiento, tras el fallecimiento de su padre, constando el contrato de arrendamiento; que la ya referida diligencia de 9 de septiembre de 2019

expresa la manifestación de NOMBRE/APELLIDOS 1: “nunca ha tenido tarjeta sanitaria del Servicio Navarro de Salud ni de ningún otro perteneciente a la Sanidad Pública. Indica que las atenciones sanitarias las realiza en Centros privados y concretamente fue atendida debida a una urgencia en un centro hospitalario de Barcelona puesto que en esos momentos se encontraba allí visitando a sus hijos”; que la diligencia incorpora las manifestaciones realizadas por personas residentes en Navarra, como vecinos del inmueble de la C/ DOMICILIO 2; que las diligencias de 13 de septiembre de 2019 incorporan actuaciones de comprobación en diversos establecimientos abiertos al público en MUNICIPIO 1, en los que las personas a las que se les preguntó si conocían a NOMBRE/APELLIDOS 1 confirmaron tal extremo; que en la diligencia de 20 de septiembre de 2020, doña NOMBRE/APELLIDOS 11 manifiesta conocer a NOMBRE/APELLIDOS 1 y a su hermana “desde hace muchos años”; que en la diligencia de 19 de diciembre de 2019, respecto de la vivienda del DOMICILIO 3 de Barcelona, la interesada manifestó a la Inspección que, “dicha vivienda fue asignada a su exmarido en el acuerdo de separación matrimonial y allí ha residido él desde entonces. Asimismo, reside en la citada vivienda un hijo de ambos.”

Contrasta, en opinión de la Comunidad Foral Navarra, la precisión en las declaraciones de los testigos y su identificación con la falta de identificación de los deponentes ante la actuaria de la AEAT, porque las personas que aporta testimonios en las diligencias instruidas por la AEAT no están identificadas. Entiende que no se pueden tomar en consideración las supuestas manifestaciones de terceros tan inconcreta e inadecuadamente recogidas en las diligencias en cuestión.

Señala que la Junta Arbitral tampoco presta atención alguna a las precisiones efectuadas por NOMBRE/APELLIDOS 1 en su trámite de alegaciones apuntando que ignora el convenio de separación con su marido; la documentación presentada por un Letrado de MUNICIPIO 1; el Padrón - certificado acreditativo del empadronamiento de NOMBRE/APELLIDOS 1 en MUNICIPIO 1 (Navarra) desde el 5 de marzo de 2008- y el domicilio consignado en sus declaraciones tributarias, domicilio fiscal declarado coincidente con los domicilios que constan en otros registros administrativos, recordando a estos efectos, la presunción del artículo 108 Ley Foral 13/2000,

de 14 de diciembre, General Tributaria (“LFGT”), «BOE» núm. 45, de 21 de febrero, y Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”), «BOE» núm. 302, de 18 de diciembre, que declara la veracidad de las declaraciones tributaras, salvo prueba en contrario.

En cuanto a la real habitación de la vivienda de MUNICIPIO 1, respecto de los consumos y cuentas bancarias, considera que la AEAT parte de una premisa no probada: que tanto el inmueble de Tudela como el de Barcelona venían siendo utilizados como vivienda por NOMBRE/APELLIDOS 1 y que, partiendo de ese invocado y no acreditado presupuesto fáctico, compara consumos. No hay ocupación por la obligada de vivienda alguna en Barcelona, porque la propia interesada afirma que reside en la vivienda de MUNICIPIO 1. La valoración que efectúa la Comunidad Foral de Navarra (JA) de los consumos se limita a la constatación de que son reducidos, sin otorgar, por alguna razón, crédito alguno a las explicaciones al respecto dadas por la obligada y a los datos que se contienen en otros elementos probatorios que la HFN aportó.

El domicilio que consta para las entidades bancarias, de acuerdo con la base de datos de la AEAT, es el propuesto por esta, con excepción de la entidad NOMBRE DE ENTIDAD BANCARIA 1 para la que figura el declarado en Navarra. Se apunta que los movimientos de las cuentas de la entidad NOMBRE DE ENTIDAD BANCARIA 2, esto es, las abiertas en la sucursal de MUNICIPIO 1, son menores que los de las cuentas constituidas en Barcelona. A juicio de la Administración Foral es irrelevante el lugar de apertura de la cuenta, dada la existencia de sucursales en MUNICIPIO 1 de todas esas entidades y que es evidente que las cuentas se abren en un momento en que la obligada no tenía fijada su residencia en Navarra.

Concluye que parece claro que el domicilio de la obligada se encuentra en MUNICIPIO 1 en el período declarado por la resolución impugnada como de residencia en territorio de régimen común, por lo que, en consecuencia, la resolución impugnada ha de ser revocada.

QUINTO. - Escrito de demanda de doña NOMBRE/APELLIDOS 1. Recibido el expediente administrativo en el recurso 303/2021, por diligencia de ordenación de 28 de octubre de 2021 se confirió traslado de este a la parte recurrente, doña NOMBRE/APELLIDOS 1, para que formulase escrito de demanda, lo que verificó mediante escrito de 29 de noviembre de 2021.

En síntesis, pone de manifiesto que la Junta Arbitral declara que no ha tenido su domicilio fiscal en territorio navarro desde 1 de enero de 2014 y que desconoce los motivos para concretar tal fecha y no otra, lo que considera una verdadera arbitrariedad apuntando que la Junta Arbitral debe tener en cuenta y contemplar los concretos domicilios en contraste.

Aduce que firmó un convenio de separación con su marido el 14 de febrero de 2008, que se protocolizó en escritura pública el 27 de marzo de 2015, haciendo constar su domicilio en MUNICIPIO 1, en la calle DOMICILIO 2 y que así figura también en la comparecencia de dicho instrumento público. La Junta Arbitral, sin embargo, no determina dónde reside la recurrente.

Considera que resulta claro que en el año 2008 sí hubo unos motivos importantes para proceder al traslado del domicilio a Navarra y que, sin embargo, no existen circunstancias o elementos sustanciales para determinar que en el 1 de enero de 2014 se produce un cambio de domicilio. No hay ninguna alteración de sus costumbres, de sus intereses, de la situación conyugal, familiar, ni social.

Por otro lado, expresa que, otro hito importante y que no figura en ninguna parte del expediente y que aporta como documento número 1 es la escritura de aceptación y partición de herencia otorgada en MUNICIPIO 2 (Navarra) el día 18 de junio de 2015. En ella comparece el Sr. D. NOMBRE/APELLIDOS 14, en su condición de abogado, actuando en nombre y representación de la recurrente según poder especial otorgado en MUNICIPIO 1 el 25 de mayo de 2015. En la escritura de apoderamiento figura también signado el domicilio en MUNICIPIO 1, en la calle DOMICILIO 2.

Invoca infracciones procedimentales, normativas, así como elementos probatorios no debidamente valorados por la Junta Arbitral que, según expresa, sustentan fácticamente su pretensión anulatoria. El anexo VIII aportado por la AEAT adolece de un defecto formal importante, y es que titulado como notificaciones MUNICIPIO 1, aporta intentos de notificación no a la recurrente sino a su hermana NOMBRE/APELLIDOS 15. La Junta Arbitral en su resolución no hace alusión al informe de la Inspección de la HFN, de 26 de marzo de 2020. Tampoco a la gran cantidad de documentación que forma parte del expediente con manifestaciones de vecinos cualificados por su profesión, y personas conocidas que declaran la realidad de la residencia de la obligada en MUNICIPIO 1. Insiste en el hecho de que no solo se tiene que desacreditar el domicilio en Navarra, sino que también debe de acreditarse y probarse el domicilio propuesto por la AEAT.

Destaca el informe de la Inspección de la HFN, de fecha 26 de marzo de 2020 y sus documentos adjuntos, entre ellos, la diligencia de 9 de septiembre de 2019 (expediente administrativo, Anexo 5 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, extendida con NOMBRE/APELLIDOS 1), la de 13 de septiembre de 2019 (Anexo 6 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, extendida con D. NOMBRE/APELLIDOS 6, persona debidamente identificada), las de esa misma fecha, (Anexo 7 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, habida con NOMBRE/APELLIDOS 7 persona debidamente identificada; Anexo 8 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, habida con NOMBRE/APELLIDOS 8, persona debidamente identificada; y Anexo 9 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, habida con NOMBRE/APELLIDOS 9, empleada de farmacia en MUNICIPIO 1, persona debidamente identificada), la de 13 de septiembre de 2019 (Anexo 10 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, extendida con D. NOMBRE/APELLIDOS 10, persona debidamente identificada), la de 20 de septiembre de 2019 (Anexo 11 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, extendida con D^a NOMBRE/APELLIDOS 11, persona debidamente identificada), la de 19 de diciembre de 2019 (Anexo 12 al escrito de alegaciones iniciales de HFN, extendida con NOMBRE/APELLIDOS 1 y con D^a NOMBRE/APELLIDOS 12, persona debidamente identificada), así como el convenio de separación de su marido de 2008 (Anexo 14 al escrito de

alegaciones iniciales de HFN), en que fija su domicilio en el piso de MUNICIPIO 1.

En la diligencia de 9 de septiembre de 2019 la recurrente afirmó que “nunca ha tenido tarjeta sanitaria del Servicio Navarro de Salud ni de ningún otro perteneciente a la Sanidad Pública. Indica que las atenciones sanitarias las realiza en Centros privados y concretamente fue atendida debida a una urgencia en un centro hospitalario de Barcelona puesto que en esos momentos se encontraba allí visitando a sus hijos.” Apunta que si no hay tarjeta sanitaria del Servicio Navarro de Salud, tampoco la hay del Catalán.

Enfatiza que las diligencias de 13 de septiembre de 2019 (debidamente referenciadas en este mismo apartado de este fundamento de derecho) incorporan actuaciones de comprobación en diversos establecimientos abiertos al público en MUNICIPIO 1, en los que las personas a las que se les preguntó si conocían a mi representada confirmaron tal extremo.

Señala que todos los intentos de notificación efectuados por la Delegación de la AEAT en el supuesto domicilio real de la recurrente, en Barcelona, arrojó el mismo resultado: ausente. Pero, además, el informe recoge manifestaciones de “una señora” y del supuesto “conserje”, personas ambas sin identificar. Afirma que la Inspección de la AEAT solo ha tenido contacto con la recurrente cuando se ha dirigido al domicilio sito en Navarra, pero nunca ha conseguido contactar cuando se ha dirigido al supuesto domicilio en Cataluña.

Invocando el artículo 106 LGT, estima que no se pueden tomar en consideración las supuestas manifestaciones de terceros tan inconcreta e inadecuadamente recogidas en las diligencias en cuestión. Por el contrario, sí que guardan sustento probatorio pleno las manifestaciones contenidas en las diligencias inspectoras de la HTN, respecto de las que la Junta no hace referencia alguna, no ya a su contenido, sino ni tan siquiera a su mera existencia.

La Junta Arbitral tampoco presta atención alguna a las precisiones efectuadas por NOMBRE/APELLIDOS 1 en su trámite de alegaciones. A su juicio, merece al menos alguna consideración la precisión acerca de las manifestaciones (que la obligada tilda de falsas) del Señor NOMBRE/APELLIDOS 16, en el sentido de que la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 1 reside en Barcelona, que pudieran estar movidas por el despido del citado deponente de una empresa controlada por familiares de NOMBRE/APELLIDOS 1, producido en 2013. Sorprende, en su opinión, la ignorancia por la resolución impugnada respecto del convenio de separación con su marido en el que fijan domicilios separados, siendo el de Barcelona asignado al marido y el de MUNICIPIO 1 el que corresponde como residencia habitual a NOMBRE/APELLIDOS 1 y que no parece lógico que se corrobore por la Junta que el domicilio de la obligada no está en MUNICIPIO 1, por hallarse en Barcelona, en una vivienda en la que habita su exmarido.

Señala que el Padrón y el domicilio consignado en las declaraciones tributarias tampoco se consideran elementos probatorios por la Junta Arbitral y el domicilio fiscal coincide con los domicilios que constan en otros registros administrativos.

Censura que la valoración que efectúa la Junta Arbitral de los consumos se limita a la constatación de que son reducidos, sin otorgar, por alguna razón, crédito alguno a las explicaciones que se contienen en otros elementos probatorios que la HFN aportó (que resultan sin audiencia alguna por el órgano arbitral). Los consumos reducidos de agua, gas y energía eléctrica de la vivienda de MUNICIPIO 1 se deben, a que no cocinan ni friegan prácticamente nada, puesto que comen fuera.

Por contraste, en la vivienda de Barcelona doña NOMBRE/APELLIDOS 1 no vive, pues viven durante todo el año el exmarido de la obligada y un hijo de ambos. Obviamente, en consumo es superior al de la vivienda de MUNICIPIO 1.

Señala que el domicilio que consta para las entidades bancarias, de acuerdo con la base de datos de la AEAT, es el propuesto por esta, con excepción de la entidad NOMBRE DE ENTIDAD BANCARIA 1 para la que figura el declarado en Navarra. Se apunta que los movimientos de las cuentas de la entidad NOMBRE DE ENTIDAD BANCARIA 2, esto es, las abiertas en la sucursal de MUNICIPIO 1, son menores que los de las cuentas constituidas en Barcelona. A juicio de la Administración Foral es irrelevante el lugar de apertura de la cuenta, dada la existencia de sucursales en MUNICIPIO 1 de todas esas entidades y que es evidente que las cuentas se abren en un momento en que doña NOMBRE/APELLIDOS 1 no tenía fijada su residencia en Navarra.

Concluye solicitando que se estime íntegramente el recurso y, en consecuencia, se declare que la resolución de la Junta Arbitral recurrida es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, 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 doña NOMBRE/APELLIDOS 1, sito en MUNICIPIO 1 (Navarra) también a partir de 1 de enero de 2014.

SEXTO. - Por diligencia de ordenación de fecha 23 de noviembre de 2021, en el recurso 283/2021 -interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra-, se acordó tener por formalizada la demanda y dar traslado de esta al abogado del Estado para su contestación, lo que efectuó en escrito presentado el 23 de diciembre de 2021.

Asimismo, por diligencia de ordenación de 1 de diciembre de 2021, en el recurso 303/2021 -interpuesto por la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 1- se acordó tener por formulada demanda y dar traslado de la misma al Abogado del Estado para su contestación, lo que efectuó en escrito presentado el 28 de diciembre de 2021.

El abogado del Estado presentó dos contestaciones a la demanda, una por cada uno de los recursos que fueron acumulados con posterioridad.

En síntesis, postulan ambos escritos de contestación la desestimación de las correspondientes demandas, argumentando que, sin mencionar expresamente el término incongruencia, dicho vicio parece latente en la argumentación de la recurrente, porque la Junta Arbitral se limita a declarar que el domicilio fiscal de la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 1 no se encontraba en Navarra.

Rechaza que haya incongruencia sobre la base de las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017, recurso 4890/2016, ECLI:ES:TS:2017:2674, y de 8 de febrero de 2019, recurso 10/2018, ECLI:ES:TS:2019:327, de las que infiere que es suficiente la declaración de la Junta Arbitral de que el domicilio fiscal no se encontraba en Navarra, al resultar coherente con la regulación aplicable y 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 negar el domicilio 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, dilucidando si un determinado contribuyente tiene su domicilio en territorio común o en el de la Comunidad foral.

Para el abogado del Estado, las demandas desarrollan dos argumentos principales: en primer lugar, vulneración por la Junta Arbitral de las reglas sobre distribución de la carga de la prueba, y, en segundo término, errónea valoración de la prueba practicada por las partes.

Aduce que para resolver el conflicto se aplican las reglas generales sobre carga de la prueba establecidas en el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ("LEC"), «BOE» núm. 7, de 8 de enero, cuyo significado se pone de manifiesto en numerosas sentencias, entre ellas, la de 9 abril de 2015, rec. casación 2446/2013, ECLI:ES:TS:2015:1345.

Afirma que, en todo caso, ni doña NOMBRE/APELLIDOS 1 ni la Comunidad Foral han solicitado el recibimiento a prueba. Considera que las recurrentes invocan, sin concretar, posibles infracciones normativas en la resolución de la Junta Arbitral y una falta de valoración expresa de los elementos convictivos aportados por las mismas.

Pero la Junta realiza, en su opinión, una tarea valorativa del material probatorio aportado por las partes, sin entrar en el detalle concreto de todas las pruebas aportadas (destaca que, en los antecedentes de la propia resolución se ha referido previamente a todos los medios de prueba de las dos Administraciones y de NOMBRE/APELLIDOS 1). Observa que no entra en el detalle concreto de todos los elementos probatorios aportados por la AEAT en los Anexos de su escrito promoviendo el conflicto. Le basta con señalar respecto a dos de ellos, considerados relevantes, que las manifestaciones de la interesada, que constan en diligencia extendida por la HFN no resultan verosímiles o que las retiradas de fondos con cargo a cuentas bancarias en MUNICIPIO 1 son muy esporádicas y de pequeña cuantía para el periodo de que se trata si, como dice la obligada, acostumbraba a realizar sus pagos con el efectivo de esa cuenta.

Entiende que la valoración conjunta de esos elementos probatorios y de los demás aportados por la AEAT le sirve a la Junta para llegar a la conclusión de que NOMBRE/APELLIDOS 1 no tuvo su residencia habitual en Navarra durante el periodo controvertido.

Hace especial mención a los consumos y la retirada de fondos han sido esencialmente relevantes para la Junta. Sobre el tema de los bajos consumos de agua, luz y electricidad, la justificación dada por NOMBRE/APELLIDOS 1 y asumida acríticamente por la HTN acerca de las razones de tan escaso consumo, muy por debajo de los estándares oficiales recogidos en el escrito inicial no son creíbles ni verosímiles sin que en este sentido pueda darse valor a sus simples manifestaciones. Respecto de las retiradas de efectivo, no consta retirada de efectivo alguno en los años 2014, 2015 y 2016 y las operaciones se centran en algunos meses de los ejercicios 2017, 2018 y 2019, pasando un

intervalo bastante largo entre unas y otras, lo que, racionalmente, pone de manifiesto que NOMBRE/APELLIDOS 1 iba de vez en cuando a MUNICIPIO 1, efectuando retiradas de efectivo de la sucursal sin que ello pruebe en absoluto que en dicha localidad pasara el mayor número de días del periodo impositivo para acreditar en este caso su residencia en Navarra (artículo 8 del Convenio).

En cuanto a las demás pruebas aportadas por la AEAT y discutidas por la recurrente, valoradas conjuntamente por la Junta como las relativas al padrón municipal, notificaciones, visitas médicas y demás testimonios de personas, desautorizados sin fundamento por la misma que, por el contrario, da todo el valor a los por ella aportados, etc, se remite íntegramente al contenido de las alegaciones finales de la AEAT aportadas ante la Junta, obrantes en el expediente, poniendo todo ello de manifiesto que la valoración probatoria y la conclusión a la que llega la Junta de que doña NOMBRE/APELLIDOS 1 no ha tenido desde el 1 de enero de 2014 su domicilio fiscal en Navarra es racional y correcta.

A mayor abundamiento, sin que nada se argumente en contra por la recurrente, como dice la resolución recurrida (apartado 25): "(....) en el hipotético supuesto de que no fuera posible determinar el domicilio fiscal de doña NOMBRE/APELLIDOS 1 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 NOMBRE/APELLIDOS 1 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 19 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, doña NOMBRE/APELLIDOS 1 no tuvo su domicilio fiscal en Navarra".

Incide también sobre el hecho de que NOMBRE/APELLIDOS 1 presentara sus declaraciones tributarias de IRPF e IP en los periodos 2014 y siguientes en Navarra (página 16 de su demanda), vinculándolo con la presunción en favor del domicilio del artículo 108.4 LGT/2003 (art. 108 LFGT). Sin embargo, sobre la base de jurisprudencia reiterada, mantiene que el

contenido de las declaraciones (autoliquidaciones) hace prueba en aquello que perjudica al obligado tributario, salvo que acredite haber incurrido en error de hecho, pero no es posible afirmar que de las declaraciones se derive una presunción de certeza de los hechos en el sentido pretendido en la demanda.

Apunta que la invocación del art. 108.4 LGT/2003 no añade nada a la regla general sobre distribución de la carga de la prueba.

Postula que debe rechazarse que la recurrente censure la fecha de efectos de la resolución, el 1 de enero de 2014, al aceptar la petición de la AEAT, ante la falta de prueba acerca del momento en que debe referirse la acreditación de la residencia.

Todo ello le lleva a solicitar la íntegra desestimación del recurso y la confirmación de la resolución recurrida.

SÉPTIMO. - Mediante decreto de 9 de marzo de 2022 se fijó la cuantía del presente recurso en indeterminada y por auto de 12 de septiembre de 2022, se acordó el recibimiento del proceso a prueba y se admitió como medio de prueba el documento 1 adjunto a la demanda de doña NOMBRE/APELLIDOS 1 que, a los efectos procedentes, quedó incorporado a los autos.

OCTAVO.- Por diligencia de ordenación de 27 de septiembre de 2022 se declararon conclusas las actuaciones y quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo.

NOVENO. - Mediante providencia de fecha 18 de noviembre de 2022, se designó Magistrado Ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 31 de enero de 2023, fecha en que comenzó la deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. – Como en otros muchos asuntos en los que se cuestiona la resolución de la Junta Arbitral, en estos recursos contencioso administrativos acumulados se plantea, exclusivamente, un tema de prueba.

La discordancia entre las partes se circunscribe a determinar a quién corresponde la carga de la prueba y a la valoración del material probatorio, llevada a cabo por la Junta Arbitral, sin discrepancia sobre las normas aplicadas ni sobre la interpretación de las mismas, por lo que resulta de particular interés transcribir la parte esencial de la resolución impugnada:

«I. ANTECEDENTES

1.-La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), en un informe fechado el 02/05/2017, y la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Navarra de la AEAT, en un informe fechado el 27/11/2018, pusieron de manifiesto los siguientes hechos relativos al domicilio fiscal de D.ª NOMBRE/APELLIDOS 1:

1º.-Que, según la Base de Datos Centralizada de la AEAT, hasta el 05/02/2016 NOMBRE/APELLIDOS 1 tuvo su domicilio fiscal en la vivienda DOMICILIO 3 de Barcelona; y que, desde la citada fecha, lo tiene en DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1 (Navarra), aunque, según el Padrón Municipal de esta localidad, tanto NOMBRE/APELLIDOS 1 como su hermana NOMBRE/APELLIDOS 15, tienen su domicilio en esa vivienda desde el 05/03/2008.

2º.-Que NOMBRE/APELLIDOS 1 es arrendataria de la mencionada vivienda de MUNICIPIO 1 y titular, con distintos porcentajes de participación, de 21 inmuebles urbanos y de 4 inmuebles rústicos, sitios todos ellos en territorio común y, principalmente, en Barcelona.

3º.-Que las facturas de agua, energía eléctrica y gas de la referida vivienda de MUNICIPIO 1 no reflejan los consumos propios de una vivienda habitada de forma continuada por dos personas, sino que incluyen las cuotas de mantenimiento del suministro y los consumos propios de una ocupación ocasional de la vivienda.

4º.-Que NOMBRE/APELLIDOS 1 es titular de nueve cuentas en seis entidades bancarias; que siete de esas cuentas corresponden a oficinas sitas en Barcelona y dos a oficinas sitas en MUNICIPIO 1; que solo en una de esas seis entidades bancarias consta como domicilio de NOMBRE/APELLIDOS 1 la citada vivienda de MUNICIPIO 1, mientras que consta en las otras cinco que lo tiene en la mencionada vivienda de Barcelona; y que las operaciones

realizadas en las cuentas abiertas en las oficinas de Barcelona son más numerosas que las realizadas en las cuentas abiertas en las oficinas de MUNICIPIO 1.

5º.-Que la AEAT inició en 2014 actuaciones de inspección frente a NOMBRE/APELLIDOS 1; que los intentos de notificación a esta en la vivienda de Barcelona del inicio de tales actuaciones realizados el 28/11/2014 y el 01/12/2014 resultaron infructuosos por ausencia de NOMBRE/APELLIDOS 1; y que, en el transcurso del segundo de esos intentos, el conserje del edificio manifestó que NOMBRE/APELLIDOS 1 pasaba temporadas fuera de Barcelona y que en esas fechas estaba en MUNICIPIO 1, donde creía que pasaría las vacaciones de Navidad.

6º.-Que los intentos de notificación a NOMBRE/APELLIDOS 1 en la vivienda de MUNICIPIO 1 realizados por agentes de la AEAT el 17/12/2014, el 18/12/2014, el 23/12/2014 y el 13/02/2015 resultaron también infructuosos por ausencia de NOMBRE/APELLIDOS 1; y que, entre el 05/09/2016 y el 09/03/2017, se realizaron cinco notificaciones en dicha vivienda, de las que solo dos fueron recogidas por NOMBRE/APELLIDOS 1.

7º.-Que, en ninguna de las visitas realizadas por agentes de la AEAT a la vivienda de MUNICIPIO 1 en abril de 2015, en octubre, noviembre y diciembre de 2017, y en enero, junio y septiembre de 2018, se encontró a NOMBRE/APELLIDOS 1; y que en el transcurso de esas visitas varios vecinos del edificio manifestaron a los actuarios que no la conocían.

8º.-Que NOMBRE/APELLIDOS 1 no ha tenido nunca tarjeta sanitaria del Servicio Navarro de Salud, ni médico asignado por dicho Servicio, ni ha presentado nunca recetas en oficinas de farmacia sitas en Navarra; que desde el 09/11/2010 figura como asegurada en una póliza de seguro de asistencia sanitaria suscrita por su cónyuge con la Mutua FIATC; y que, en el período 2010-2016, recibió en Barcelona 165 asistencias médicas.

9º.-Que los tres hijos de NOMBRE/APELLIDOS 1 residen en Barcelona; que también reside allí su cónyuge, D. NOMBRE/APELLIDOS 13; que este fijó su domicilio en la tantas veces citada vivienda de Barcelona en el convenio de separación matrimonial que ambos cónyuges suscribieron el 14/02/2008 y protocolizaron notarialmente el 27/04/2015; y que es dudoso que dicha separación se haya producido realmente, ya que, en todas las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentadas por el Sr. NOMBRE/APELLIDOS 13 hasta el ejercicio 2015 incluido, manifestó estar casado con NOMBRE/APELLIDOS 1.

2.-A la vista de los referidos informes de las citadas Dependencias Regionales de Inspección, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra, mediante un escrito de 31/01/2019, propuso a la Hacienda Tributaria de Navarra (denominada actualmente Hacienda Foral de

Navarra, por lo que, en adelante y con independencia del momento en el que realizara las actuaciones reseñadas en esta Resolución, nos referiremos a ella con esta última denominación; o, abreviadamente, con la de HFN) el cambio del domicilio fiscal de NOMBRE/APELLIDOS 1, desde la mencionada vivienda de la C/ DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1 a la ya señalada del DOMICILIO 3 de Barcelona.

3.-La HFN, mediante una Resolución de su Director-Gerente de 27/03/2020, notificada a la AEAT el siguiente día 30, rechazó la propuesta de cambio del domicilio fiscal de NOMBRE/APELLIDOS 1 formulada por la AEAT.

4.-Mediante un escrito fechado el 29/04/2020, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 30/04/2020, el Director General de la AEAT promovió conflicto de competencias frente a la HFN para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones en relación con el domicilio fiscal de NOMBRE/APELLIDOS 1.

En dicho escrito, el Director General de la AEAT fundamentó el planteamiento del conflicto en los hechos relatados en los mencionados informes de las citadas Dependencias Regionales de Inspección y alegó que tales hechos ponían de manifiesto que, a partir del 01/01/2014, NOMBRE/APELLIDOS 1 no había permanecido en territorio navarro el mayor número de días de los correspondientes periodos impositivos.

Adicionalmente, alegó que la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de NOMBRE/APELLIDOS 1, excluyendo los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario, procedía del arrendamiento de los inmuebles sitios en Barcelona.

Por todo ello, en el citado escrito de 30/04/2020, el Director General de la AEAT sostuvo que, en el periodo controvertido, NOMBRE/APELLIDOS 1 no tuvo su residencia habitual en Navarra; y que, en consecuencia, no podía considerarse domiciliada fiscalmente en Navarra, por lo que solicitó a esta Junta Arbitral que declare que, desde el 01/01/2014, NOMBRE/APELLIDOS 1 tuvo su domicilio fiscal en la referida vivienda de Barcelona.

5.-Mediante una Resolución de 06/05/2020, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el referido escrito de 30/04/2020; dio traslado del mismo a la HFN; y emplazó a esta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos determinantes de aquellas.

6.-La citada Resolución de 06/05/2020 se notificó a la HFN el 08/05/2020 y, mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 22/05/2020, el Director-Gerente

de la HFN solicitó la desestimación de la referida pretensión de la AEAT y fundamentó dicha solicitud en las siguientes alegaciones:

1ª.-Los consumos de agua, electricidad y gas de la vivienda de MUNICIPIO 1 no acreditan que NOMBRE/APELLIDOS 1 no haya residido en ella el mayor número de días del período impositivo, incluyendo las ausencias temporales por vacaciones, o por viajes para recibir atenciones médicas, para visitar a familiares o amistades, etc. Lo único que tales consumos acreditan es que NOMBRE/APELLIDOS 1 no hizo uso de dichos suministros con el nivel de intensidad propio de una vivienda ocupada durante todo el año.

Resulta relevante, a este respecto, que NOMBRE/APELLIDOS 1 no tiene obligaciones laborales o familiares que le obliguen a permanecer en MUNICIPIO 1 de forma continuada.

2ª.-Es un hecho admitido por ambas Administraciones que, antes de trasladar su residencia a MUNICIPIO 1, NOMBRE/APELLIDOS 1 residió en Barcelona, por lo que el que haya mantenido cuentas bancarias en esa ciudad que reflejan las operaciones relativas al arrendamiento de los inmuebles allí radicados no es incompatible con su residencia en MUNICIPIO 1, localidad esta en la que también tiene otras cuentas bancarias con las que efectúa las operaciones vinculadas a las actividades que allí realiza.

3ª.-A los efectos de la determinación del domicilio fiscal de NOMBRE/APELLIDOS 1, no es significativo que no disponga de la tarjeta sanitaria que expide el Servicio Navarro de Salud o que haya recibido numerosas atenciones médicas en Barcelona, máxime cuando la mayor parte de ellas tuvieron lugar antes del 01/01/2014.

Y tampoco son significativas las posteriores a esa fecha, pues un traslado de domicilio no obliga a prescindir de los establecimientos o especialistas médicos que atendían a NOMBRE/APELLIDOS 1 con anterioridad.

4ª.-Dado que la controversia se refiere al domicilio fiscal de NOMBRE/APELLIDOS 1 a partir del 01/01/2014, los intentos frustrados de notificación realizados por la AEAT con anterioridad a esa fecha resultan irrelevantes.

Para dilucidar la controversia son asimismo irrelevantes los intentos de notificación realizados en 2014, ya que, tanto los realizados en la vivienda de Barcelona, como los realizados en la vivienda de MUNICIPIO 1, resultaron infructuosos.

Y, a tal fin, son también irrelevantes las notificaciones dirigidas a la vivienda de MUNICIPIO 1 en 2015 y en los años siguientes, ya que, tanto las que efectuó la AEAT, como las que efectuó la HFN, fueron atendidas por NOMBRE/APELLIDOS 1 en dicha vivienda.

5ª.-No es cierto que, en ninguna de las visitas que los agentes de la AEAT realizaron a la vivienda de MUNICIPIO 1, encontraron en ella a NOMBRE/APELLIDOS 1, pues consta en el expediente que fue esta quien atendió personalmente en ella al actuario que la visitó el 25/09/2018.

Y, para dirimir la controversia, no es determinante que algunos vecinos del edificio interrogados por los actuarios de la AEAT manifestaran no conocer a NOMBRE/APELLIDOS 1, ya que otros de los interrogados manifestaron que la conocían y que, tanto ella como su hermana, residían en la vivienda en cuestión.

6ª.-Contrariamente a lo que sostiene la AEAT, la residencia habitual en MUNICIPIO 1 de NOMBRE/APELLIDOS 1 es compatible con que sus familiares más próximos residan en Barcelona y con que radique allí el patrimonio inmobiliario que recibió por herencia y que tiene arrendado a terceros, máxime cuando NOMBRE/APELLIDOS 1 no gestiona personalmente dicho patrimonio ni ejerce actividad profesional o económica alguna.

7ª.-La AEAT no ha aportado, en definitiva, prueba bastante de que NOMBRE/APELLIDOS 1 no ha residido habitualmente en Navarra desde el 01/01/2014.

7.-Mediante una Resolución de 27/07/2020, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HFN en el mencionado escrito de 22/05/2020, declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses y emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos determinantes de sus pretensiones.

Y, mediante otra Resolución de esa misma fecha, designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. José-Antonio Asiáin Ayala.

8.-El 17/07/2020 compareció en la Secretaría de esta Junta Arbitral, en nombre y representación de NOMBRE/APELLIDOS 1, D. NOMBRE/APELLIDOS 17 y, tras acreditar dicha representación, solicitó una copia del expediente que le fue entregada en ese mismo acto.

9.-Mediante un escrito fechado el 01/10/2020 y presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 02/10/2020, el citado representante de NOMBRE/APELLIDOS 1 formuló las alegaciones que estimó pertinentes en relación con el conflicto.

10.-Mediante una Resolución de 09/10/2020, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de

manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y les emplazó a formular, en el plazo de un mes, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

11.-En un escrito fechado el 02/11/2020 y presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, el mencionado representante de NOMBRE/APELLIDOS 1 reiteró sus alegaciones iniciales y solicitó la desestimación de la pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto.

12.-Mediante un escrito fechado el 12/11/2020 y presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 13/11/2020, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales, en las que, tras ratificar las contenidas en el escrito de planteamiento del conflicto, replicó a las formuladas por la HFN en su escrito de 22/05/2020 y por el representante de NOMBRE/APELLIDOS 1 en su escrito de 02/11/2020; y sostuvo que los medios de prueba obrantes en el expediente justificaban cumplidamente que, desde el 01/01/2014, NOMBRE/APELLIDOS 1 no había permanecido en Navarra el mayor número de días de los periodos impositivos transcurridos desde la citada fecha. Subsidiariamente, alegó que, desde la citada fecha, NOMBRE/APELLIDOS 1 no tenía en Navarra su principal centro de intereses, sino que lo tenía en Barcelona, por ser este el lugar donde obtenía la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por todo ello, el Director General de la AEAT solicitó en dicho escrito que esta Junta Arbitral declare que, desde el 01/01/2014, NOMBRE/APELLIDOS 1 tuvo su domicilio fiscal en Barcelona.

13.-Mediante un escrito fechado el 03/03/2021 y presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, el representante de NOMBRE/APELLIDOS 1 en este procedimiento comunicó que el 22/02/2021 una hermana de su representada había interpuesto en el Juzgado Decano de MUNICIPIO 1 una querrela criminal contra el funcionario nº 5027 de la Dependencia de Vigilancia Aduanera de la Delegación Especial de Navarra de la AEAT por entender que algunas de las actuaciones que este había llevado a cabo en el procedimiento de inspección seguido frente a NOMBRE/APELLIDOS 1 y que habían sido traídas a este procedimiento por la AEAT para fundamentar su pretensión, eran constitutivas de un delito de falsedad en documento oficial.

14.-Mediante un escrito presentado el 06/05/2021, el representante de NOMBRE/APELLIDOS 1 aportó al procedimiento una copia de Auto del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de MUNICIPIO 1 de 23/04/2021 mediante el que este admitió a trámite la referida querrela; y solicitó que ello “se tenga en cuenta” y que “se tomen las medidas que correspondan”.»

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 NOMBRE/APELLIDOS 1 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 NOMBRE/APELLIDOS 1 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 euros realizada el 6 de septiembre; en 2018, constan dos retiradas de IMPORTE 2 euros cada una el 26 de abril, otra de IMPORTE 2 euros el 11 de mayo y otra de IMPORTE 1 euros el 20 de diciembre; y, en 2019, consta una retirada de IMPORTE 3 euros el 12 de abril y otra de IMPORTE 2 euros 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 NOMBRE/APELLIDOS 1 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 NOMBRE/APELLIDOS 1 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 RVR 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 NOMBRE/APELLIDOS 1 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/APELLIDOS 1 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 NOMBRE/APELLIDOS 18, 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/APELLIDOS 18 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/APELLIDOS 18, 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/APELLIDOS 18 - no sólo negado por la Junta Arbitral al valorar la prueba disponible, sino rechazado como tal en un acto que goza de presunción de validez y eficacia, sin que pese a tales circunstancias adversas la HTN haya considerado necesaria la práctica procesal de prueba encaminada a la fijación de ese hecho fundamental para sus intereses. Cuál sea el alcance de tal presunción es, en el fondo, el *thema decidendi* de este proceso.

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

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

No obstante ello, consideramos que la decisión de la Junta Arbitral ha sido acertada en la valoración conjunta de la serie numerosa de datos, pruebas e indicios, abundantes y de un valor ciertamente desigual, pero que en su mayoría son coincidentes en desmentir que la residencia del Sr. NOMBRE/APELLIDOS 18 radicase en MUNICIPIO 1, operación de apreciación fáctica de la que da cuenta con detalle y minuciosidad, no sólo a la hora de asignar a cada indicio su valor propio, sino al dar respuesta motivada y amplia a los argumentos de refutación opuestos en el curso del conflicto por la HTN, sobre lo cual podemos fijar los siguientes razonamientos:

- **la presunción de certeza** que establece el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, conforme a la cual *"...Las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 96 de esta Ley Foral se presumen ciertas, y sólo podrán rectificarse por el obligado tributario mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho"*, coincidente sustancialmente con el artículo 108.4 de la LGT, no es una norma procesal en materia de prueba que dispense a la Administración de la demostración de los hechos contenidos en las declaraciones tributarias si son controvertidos por un tercero, como aquí acontece, sino un recurso de orden técnico para dar virtualidad y eficacia a lo declarado y vincular con ello al declarante en su acto propio de manifestación de voluntad, de la que sólo podrá desdecirse en casos excepcionales y tasados, fundados en el error de hecho.

- La **debilidad de algunas declaraciones obtenidas por los agentes tributarios de la AEAT**, por falta de identificación de los testigos, aun siendo cierta como tal, no posee el alcance obstativo de la prueba material que se le pretende dar. Se trata de testigos que no tienen por qué ser mendaces, puesto que declararon de forma sustancialmente coincidente acerca de la falta (aun aparente) de residencia del Sr. NOMBRE/APELLIDOS 18 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 P...

nº 15 de MUNICIPIO 1, que manifestaron *"que en el piso 2ª izda no vive nadie desde hace más de seis años y que la persona que paga los gastos de comunidad es NOMBRE/APELLIDOS 18. El número de teléfono de contacto que PROCOAD dispone del obligado es el NNNNNNNNN, de Zaragoza"*.

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

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

- Tampoco podemos dar pábulo a las alegaciones de la demanda relativas a la titularidad de los dos inmuebles en liza, el de la vivienda de MUNICIPIO 1 (Navarra) que es propiedad del Sr. NOMBRE/APELLIDOS 18, y la de Zaragoza que pertenece a una sociedad mercantil de la que aquél posee el 66 por 100 del capital. La propia Administración foral reconoce aquí el escaso peso de ese dato, al afirmar en su demanda: *"Convenimos en que el titular del dominio sobre ambas viviendas no es criterio determinante de dónde pueda residir el Sr. NOMBRE/APELLIDOS 18 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, desestimarà 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/APELLIDOS 1 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 si 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/APELLIDOS 1, cabe evidenciar su relación con los recursos contencioso-administrativos interpuestos por sus hermanas Roser y Rosario, 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/APELLIDOS 1, 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 4.000 euros realizada el 6 de septiembre; en 2018, constan dos retiradas de 3.000 euros cada una el 26 de

abril, otra de 3.000 euros el 11 de mayo y otra de 4.000 euros el 20 de diciembre; y, en 2019, consta una retirada de 9.000 euros el 12 de abril y otra de 3.000 euros 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/APELLIDOS 1 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.

CUARTO. - Conforme dispone el artículo 139.2 de la Ley de esta Jurisdicción, procede imponer las costas a la Comunidad Foral de Navarra y a doña NOMBRE/APELLIDOS 1. 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

Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 283/2021 y el acumulado núm. 303/2021 interpuestos, respectivamente, por las representaciones procesales de la Comunidad Foral de Navarra y de doña NOMBRE/APELLIDOS 1, contra la resolución de 25 de mayo de 2021, de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por la que se resuelve el conflicto núm. 137/2020, con imposición de las costas del proceso a las recurrentes, conforme a lo expresado en el Fundamento de Derecho Cuarto.

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

Así se acuerda y firma.