

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 436/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1750/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo registrado con el nº **002/0436/2021**, interpuesto por el procurador don **NOMBRE/APELLIDOS 3**, en nombre y representación de 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/APELLIDOS 1** a partir del 1 de enero de 2014. Han sido partes demandadas, la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por el Abogado del Estado y la procuradora doña **NOMBRE/APELLIDOS 2**, en nombre de **DOÑA NOMBRE/APELLIDOS 1**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Mediante escrito de 13 de diciembre de 2021, el procurador don NOMBRE/APELLIDOS 3, en nombre y representación de la Comunidad Foral de Navarra, interpuso recurso ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo 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 -Junta Arbitral, en sucesivas menciones-, por la que se resuelve el conflicto nº 139/2020, planteado en su día por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de doña NOMBRE/APELLIDOS 1 a partir del 1 de enero de 2014.

La parte dispositiva del acuerdo impugnado dice así, literalmente:

"[...] En virtud de los precedentes hechos y fundamentos jurídicos, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.- Estimar íntegramente la pretensión formulada por la AEAT y, en consecuencia, declarar que, desde el 01/01/2014, D.^a NOMBRE/APELLIDOS 1, 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 legalmente establecida, a la AEAT, a la HFN y a D.^a NOMBRE/APELLIDOS 1 [...]."

SEGUNDO.- Se tuvo por interpuesto el recurso jurisdiccional por diligencia de ordenación de 16 de diciembre de 2021.

En la propia diligencia citada, se acordó requerir a la Junta Arbitral para que, en el plazo de veinte días, remitiese el expediente administrativo y

practicase los emplazamientos a los interesados que ordena el artículo 49 de la Ley de esta Jurisdicción.

TERCERO.- Por otra diligencia de ordenación de 12 de enero de 2022 se tuvo por personada a la Administración demandada y por recibido el expediente administrativo y, comprobados los emplazamientos requeridos en el artículo 49 de la LJCA, se dio traslado del citado expediente a la representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra para que, en el plazo de veinte días, formalizase la demanda, lo que efectuó el 14 de febrero de 2022.

Por diligencia de ordenación de 20 de enero de 2022 se tuvo por personada como demandada a la procuradora doña NOMBRE/APELLIDOS 2 en nombre y representación de doña NOMBRE/APELLIDOS 1.

CUARTO.- En su demanda, tras relatar los hechos que se consideran relevantes, la Comunidad Foral de Navarra formula su pretensión en el suplico, interesado de este Tribunal Supremo lo siguiente, transcrito literalmente:

"[...] Que, teniendo por presentado este escrito, lo admita; tenga con él por formulada demanda en autos del recurso contencioso-administrativo número 436/2021, interpuesto por 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 la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 4 de octubre de 2021, que resuelve el conflicto 139/2020, 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 doña NOMBRE/APELLIDOS 1, sito en MUNICIPIO 1 (Navarra) también a partir de 1 de enero de 2014 [...]"

QUINTO.- Mediante diligencia de ordenación de 15 de febrero de 2022 se tuvo por formalizada la demanda, de la que se dio traslado al Abogado del

Estado para que, en el plazo de veinte días, la contestase. Por escrito de 2 de marzo de 2022 formuló éste su escrito de contestación a la demanda, en que solicita de esta Sala: "[...] *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 [...]*".

SEXTO.- El 7 de marzo de 2022 se tuvo por contestada la demanda por parte del Abogado del Estado y se da traslado a la procuradora Sra. NOMBRE/APELLIDOS 2, que interviene en nombre de doña NOMBRE/APELLIDOS 1, para que, en el plazo de veinte días, la contestase. Por escrito de 6 de abril de 2022 formuló éste su escrito de contestación a la demanda, en que solicita:

"[...] En su virtud, a la Sala SUPlico: Que, teniendo por presentado este escrito, lo admita; tenga con él por formulada contestación a la demanda en autos del recurso contencioso-administrativo número 436/2021; y, previa la correspondiente tramitación, se sirva dictar sentencia por la que declare que la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 4 de octubre de 2021, que resuelve el conflicto 139/2020, 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 doña NOMBRE/APELLIDOS 1, sito en MUNICIPIO 1 (Navarra) también a partir de 1 de enero de 2014 [...]"

SÉPTIMO.- Por decreto de 7 de abril de 2022, se unen los escritos de contestación del Abogado del Estado y de la procuradora Sra. NOMBRE/APELLIDOS 2, se fija la cuantía como indeterminada y habiendo solicitado la parte codemandada en su escrito de contestación a la demanda, que a los efectos de recibimiento del pleito a prueba, se incorpore el documento probatorio núm. 1 (escritura y partición de herencia otorgada por D^a NOMBRE/APELLIDOS 4 y Doña NOMBRE/APELLIDOS 1), se acuerda pasar

el presente recurso al Magistrado Ponente, a fin de que proponga a la Sala la resolución que proceda.

Por providencia de 21 de abril de 2022 se acuerda admitir la prueba propuesta por la procuradora Sra. NOMBRE/APELLIDOS 2.

OCTAVO.- Por providencia de 24 de mayo de 2022, se declaran concluidas las actuaciones y pendientes de señalamiento para deliberación, votación y fallo cuando por turno corresponda.

Por providencia de 3 de octubre de 2022 se señaló para deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 20 de diciembre de 2022, fecha en la que, efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de impugnación en este proceso la resolución de la Junta Arbitral de Navarra que 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/APELLIDOS 1 a partir del 1 de enero de 2014, en favor de la administración estatal que lo planteó.

SEGUNDO.- Vista la naturaleza de la cuestión debatida en el conflicto que la Junta Arbitral dirimió, referida a la determinación del domicilio fiscal, así como la de los motivos y argumentos que contra ella despliega la Comunidad Foral recurrente, resulta de particular interés transcribir la parte esencial de la resolución impugnada:

"[...] 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 16/01/2019, pusieron de manifiesto los siguientes hechos relativos al domicilio fiscal de D.ª NOMBRE/APELLIDOS 1:

1º.- En febrero de 2015, la AEAT inició actuaciones de inspección frente a NOMBRE/APELLIDOS 1, frente a su hermana NOMBRE/APELLIDOS 4 (cuya domiciliación fiscal fue objeto del conflicto nº 137/2020 al que, en la vía administrativa, puso fin la Resolución de esta Junta Arbitral de 25/05/2021) y frente al padre de ambas D. NOMBRE/APELLIDOS 5, fallecido el 07/02/2010.

2º.- Tras el inicio de dichas actuaciones inspectoras, NOMBRE/APELLIDOS 1 comenzó a presentar sus declaraciones fiscales ante 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), siendo la primera de ellas la del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al primer trimestre de 2015, que fue presentada el 21/04/2015.

3º.- Que, hasta el 05/03/2008, NOMBRE/APELLIDOS 1 estaba empadronada, junto con su esposo D. NOMBRE/APELLIDOS 6, en la vivienda sita en el DOMICILIO 1 de Barcelona; que el 05/03/2018 se empadronó en MUNICIPIO 1, en la vivienda señalada con la DOMICILIO 2; que, en la Base de Datos Consolidada de la Administración, dicha vivienda de MUNICIPIO 1 figura como domicilio fiscal de NOMBRE/APELLIDOS 1 desde el 09/08/2016; y que, hasta esa fecha, como domicilio fiscal de NOMBRE/APELLIDOS 1 figuraba una vivienda sita en el DOMICILIO 3 de Barcelona.

4º.- Que, junto con su hermana NOMBRE/APELLIDOS 4, NOMBRE/APELLIDOS 1 es arrendataria de la mencionada vivienda de MUNICIPIO 1 y cotitular de 16 inmuebles urbanos, sitios todos ellos en territorio común y, principalmente, en la ciudad de Barcelona; que es titular de una tercera parte indivisa de 5 inmuebles urbanos ubicados en dicha ciudad; y que es titular del pleno dominio de otros 13 inmuebles urbanos y de 3 inmuebles rústicos, sitios todos ellos en Barcelona.

5°.- 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.

6°.- Que, desde 2002, NOMBRE/APELLIDOS 1 fue titular del automóvil marca NOMBRE MARCA DE COCHE 1 con matrícula NNNN-LETRA LETRA LETRA y que este fue dado de baja por transferencia en Barcelona el 16/12/2016, pese a que, en abril de 2012, la plaza de garaje vinculada a la mencionada vivienda de MUNICIPIO 1 fue excluida del contrato de arrendamiento de esta.

7°.- Que, entre 2015 y 2017, NOMBRE/APELLIDOS 1 ostentó la representación legal de la entidad ENTIDAD 1 (CIF: LETRANNNNNNNN), domiciliada DOMICILIO 4 de Barcelona.

8°.- Que la mayor parte de las cuentas bancarias en las que NOMBRE/APELLIDOS 1 figura como titular o autorizada fueron abiertas en oficinas sitas en Barcelona; que en dichas cuentas se efectuaba el ingreso de las rentas generadas por los inmuebles arrendados, sitos todos ellos en Barcelona; que las operaciones realizadas en las cuentas de Barcelona (ingresos y reintegros de efectivo, pagos mediante cheques, etc.) son más numerosas que las realizadas en las cuatro cuentas abiertas en oficinas bancarias sitas en MUNICIPIO 1, que, fundamentalmente, registran pagos por tributos a la HFN y los vinculados al arrendamiento de la vivienda de la C/ DOMICILIO 2; y que incluso los cargos realizados en una de esas cuentas de MUNICIPIO 1 por operaciones con tarjetas de crédito y débito derivan en su totalidad de adquisiciones realizadas en comercios de Barcelona.

9°.- Que el 28/11/2014 un agente de la AEAT intentó notificar a NOMBRE/APELLIDOS 1 el inicio de actuaciones en la vivienda de la C/ DOMICILIO 3 de Barcelona, pero, por no encontrarse en ese momento en ella NOMBRE/APELLIDOS 1, el acuse de recibo de la notificación fue firmado por un familiar residente en la misma; y que posteriores intentos de notificación en la referida vivienda y en otros inmuebles de su propiedad, sitos en Barcelona, resultaron fallidos.

10°.- Que los intentos de notificación a NOMBRE/APELLIDOS 1 en la vivienda de la C/ DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1 de dicho inicio de actuaciones que realizaron agentes de la AEAT el 17/12/2014, el 18/12/2014, el 23/12/2014, el 13/02/2015, el 29/04/2015, el 19/12/2016, el 22/12/2016 y el 25/10/2017, resultaron también fallidos por ausencia de la NOMBRE/APELLIDOS 1; que algunos vecinos del edificio manifestaron a los actuarios que no la conocían y que otro vecino afirmó que en la mencionada vivienda vivían “unas señoras mayores” que “pasan largas temporadas fuera”; y que en ninguna de las 14 visitas realizadas a dicha vivienda por agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera se encontraba en ella la NOMBRE/APELLIDOS 1.

11°.- 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 01/07/1998 figura como asegurada en una póliza de seguro de asistencia sanitaria suscrita por su entonces cónyuge con la compañía NOMBRE ASEGURADORA; y que todas las asistencias médicas amparadas por dicha póliza las recibió en Barcelona.

12°.- Que, pese a que, según Padrón Municipal de MUNICIPIO 1, NOMBRE/APELLIDOS 1 residía en esta ciudad desde el 05/03/2008, en las escrituras públicas de 02/12/2018, que formalizaron la adquisición por NOMBRE/APELLIDOS 1, mediante compraventa y donación, de las acciones de una compañía mercantil que le transmitió su hasta entonces esposo D. NOMBRE/APELLIDOS 6 figura como domicilio de NOMBRE/APELLIDOS 1 la casa DOMICILIO 4 de Barcelona, mientras que, en la que otorgó ese mismo día para protocolizar el convenio regulador de su divorcio, figura como domicilio dicha vivienda de Barcelona, aunque en el convenio se atribuye esta al Sr. NOMBRE/APELLIDOS 6 y se estipula que NOMBRE/APELLIDOS 1 “trasladará” su domicilio a la vivienda de la C/ DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 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 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 de la C/ DOMICILIO 4 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 30/04/2020, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, 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; y que resulta llamativo que la NOMBRE/APELLIDOS 1, su hermana y su padre trasladaran su residencia habitual a una ciudad como MUNICIPIO 1 con la que no tenían ninguna vinculación familiar ni económica, y a una vivienda de 90 m² con dos habitaciones y un solo cuarto de baño, cuando eran dueños en Barcelona de un notable patrimonio inmobiliario que incluía varias viviendas sitas en lugares céntricos de la ciudad.

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 sitos 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 territorio foral, 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 mencionada vivienda de la C/ DOMICILIO 4 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 22/07/2020, 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 la 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 la 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 esos efectos, que NOMBRE/APELLIDOS 1 no tiene obligaciones laborales o familiares que le obliguen a permanecer en MUNICIPIO 1 de forma continuada.

2ª.- Las compras con tarjeta de crédito realizadas en establecimientos de Barcelona, en las que la AEAT apoya su pretensión tuvieron lugar en 2012, por lo que resultan irrelevantes para determinar el domicilio fiscal de la NOMBRE/APELLIDOS 1 a partir del 0/01/2014. Y es un hecho admitido por ambas Administraciones que, antes de trasladar su residencia a MUNICIPIO 1, la 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 ésta en la que también tiene otras cuentas bancarias con las que efectúa las operaciones vinculadas a las actividades que allí realiza.

3ª.- 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 la NOMBRE/APELLIDOS 1 en dicha vivienda.

El que, en las visitas que agentes de la AEAT o del Servicio de Vigilancia Aduanera realizaron a la vivienda de MUNICIPIO 1, la NOMBRE/APELLIDOS 1 estuviera ausente es consecuencia de que, como esta explicó a la Inspección de la HFN, y como ha quedado acreditado por diversos testimonios, desarrolla una actividad social en la localidad.

Y, para dirimir la controversia sobre el domicilio de NOMBRE/APELLIDOS 1, tampoco es determinante que algunos vecinos del edificio interrogados por los actuarios de la AEAT manifestaran no conocer a la 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.

4ª.-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 la NOMBRE/APELLIDOS 1 con anterioridad.

5ª.-El que la AEAT considere llamativo que la NOMBRE/APELLIDOS 1, su hermana y su padre trasladaran su residencia habitual a una ciudad como MUNICIPIO 1 con la que no tenían ninguna vinculación familiar ni económica y a una vivienda de 90 m² con dos habitaciones y un solo cuarto de baño, siendo, como eran, dueños de viviendas sitas en lugares céntricos de Barcelona, es una mera

conjetura o especulación que viene a poner de manifiesto la inexistencia de datos objetivos contrastables que evidencien que la NOMBRE/APELLIDOS 1 no permaneció en Navarra el mayor número de días de los períodos impositivos posteriores al 01/01/2014.

6ª.- Obran, sin embargo, en el procedimiento elementos de convicción más que suficientes para concluir que, conforme a la regla establecida en el artículo 8.2.1a del Convenio Económico, la NOMBRE/APELLIDOS 1 permaneció en territorio navarro el mayor número de días de los citados períodos impositivos, por lo que no ha lugar a la aplicación de la regla subsidiaria del centro de intereses establecida en dicho precepto.

7ª.- La pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto debe, por todo ello, desestimarse en su integridad.

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 22/07/2020, 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 17/09/2020 compareció en la Secretaría de esta Junta Arbitral, en nombre y representación de NOMBRE/APELLIDOS 1, D. NOMBRE/APELLIDOS 7 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.- 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 22/07/2020 y por el representante de NOMBRE/APELLIDOS 1 en su escrito de 02/10/2020; y sostuvo que los medios de prueba obrantes en el expediente justificaban cumplidamente que, desde el 01/01/2014, la 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, la 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.

12.- 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 su representada había interpuesto en el Juzgado Decano de Tudela 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.

13.- Mediante un escrito presentado el 06/05/2021, el representante de la NOMBRE/APELLIDOS 1 aportó al procedimiento una copia de Auto del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de Tudela 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 [...]”.

La amplia narración de los hechos e indicios sometidos a la consideración de la Junta Arbitral pone de relieve que, con toda claridad y evidencia, que la cuestión suscitada a través del conflicto se refiere a la determinación de un dato de hecho (la acreditación del domicilio de la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 1 en MUNICIPIO 1, a partir del 1 de enero de 2014), pero que implica obvios y necesarios efectos jurídicos, como el sometimiento de esta contribuyente a una de las dos administraciones fiscales en pugna.

Debe señalarse que la determinación del domicilio fiscal -en el ámbito del Convenio Económico con Navarra-, con base en la residencia, durante un periodo mínimo de días a lo largo del año, del que, además, se excluyen las ausencias esporádicas, raramente se puede obtener mediante prueba directa y concluyente. Antes al contrario, lo que cabe es la evaluación por el órgano arbitral, al que ambas administraciones se someten y cuyas decisiones deben respetar, de indicios y elementos de convicción de los que deducir la realidad de esa residencia, tarea característica de la valoración de la prueba de presunciones, en que ha de ponderarse, a tal fin, el enlace preciso y directo, conforme a las reglas del criterio humano, de los indicios y datos que se van a examinar y su capacidad para determinar el resultado final, a cuyo fin, de modo casuístico, es preciso dejar constancia de los indicios que se poseen, de su mayor o menor fuerza y solidez para hacer suponer la residencia; del número de ellos; y, finalmente, de la ausencia de contraindicios de igual o similar valor que puedan desvirtuar o neutralizar la fuerza de aquellos.

TERCERO.- Por las razones expresadas, procede ahora transcribir la fundamentación jurídica que ofrece la Junta Arbitral que, por acumulación, alcanza la conclusión de que la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 1 no tuvo su residencia fiscal en MUNICIPIO 1 a partir del 1 de enero de 2014. Cabe, pues, reproducir *in toto* la argumentación:

"[...] FUNDAMENTOS JURÍDICOS

15.- *En el planteamiento y tramitación de este conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el referido Reglamento.*

16.- *A tenor de lo dispuesto en los artículos 43.6 y 51.1.c) del Convenio, esta Junta Arbitral es competente para la resolución del presente conflicto.*

17.- *Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia entre las Administraciones en conflicto se refiere a la determinación del lugar en el que NOMBRE/APELLIDOS 1 tuvo su domicilio fiscal a partir del 01/01/2014.*

Para la resolución de esa controversia, los hechos que, a raíz de la admisión a trámite de la querrela mencionada en los apartados 12 y 13 del capítulo de antecedentes, investiga el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de Tudela no resultan decisivos, sin perjuicio de que, como solicitó el representante de la NOMBRE/APELLIDOS 1 en el citado escrito de 06/05/2021, tales hechos deban ser tenidos en cuenta por esta Junta Arbitral, junto con todos los demás que constan en el expediente.

18.- *Conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1.a) del Convenio, se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra “las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro”.*

Y, para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el artículo 8.2 del Convenio establece que deberán aplicarse 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.

19.- Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, dada la redacción del citado artículo 8.1 del Convenio, lo que esta Junta Arbitral tiene que dilucidar en los conflictos relativos al domicilio fiscal de una persona física, no es si, en el período controvertido, esta tenía o no su residencia habitual en territorio común, sino si la tenía o no en Navarra.

Y hemos añadido que, por ello, 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.

20.- *De los elementos probatorios aportados por la AEAT son, en nuestra opinión, especialmente relevantes los 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 NOMBRE/APELLIDOS 1 con cargo a una cuenta abierta en una oficina bancaria de esa localidad.*

21.- *En lo que concierne a los reducidos consumos de agua, energía eléctrica y gas habidos en dicha vivienda, consideramos que las manifestaciones justificativas de la NOMBRE/APELLIDOS 1, que constan en la diligencia extendida el 19/12/2019 por un agente de la HFN, carecen de la más mínima acreditación y resultan poco verosímiles.*

22.- *Y, en lo que respecta a las retiradas de efectivo, hay que destacar que en esa diligencia consta que la NOMBRE/APELLIDOS 1 manifestó que acostumbraba a realizar sus pagos en efectivo.*

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 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.

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.

23.- *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 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 la NOMBRE/APELLIDOS 1 durante el período en cuestión.

24.- *Y todavía refuerza más nuestra conclusión el hecho de que, en el hipotético supuesto de que no fuera posible determinar el domicilio fiscal de 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 la 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.

25.-*Procede, por todo ello, estimar íntegramente la pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto [...].*

Tales razonamientos jurídicos conducen arriba reproducido, en que se estima la pretensión deducida en el conflicto planteado por la AEAT y, en su virtud, se declara que la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 1 no tenía su domicilio fiscal en Navarra desde el 1 de enero de 2014, sin formular declaración respecto de lo pedido sobre que tal domicilio radicaba en territorio común, en particular en Barcelona. Ello no supone incongruencia omisiva (si lo que, de

un modo difícil de comprender, se denuncia es la omisión de un pronunciamiento positivo de residencia en una vivienda concreta y particular de dicha ciudad) 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 nº 1.094/2017, de 20 de junio, que desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 4890/2016, 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/APELLIDOS 8, 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 8 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 8, 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 8 - 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 8 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 amplía 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 8 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 8. El número de teléfono de contacto que ENTIDAD 2 dispone del obligado es el NNN NNN NNN, de Zaragoza"*.

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

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

- Tampoco podemos dar pábulo a las alegaciones de la demanda relativas a la titularidad de los dos inmuebles en liza, el de la vivienda de MUNICIPIO 1 (Navarra) que es propiedad del Sr. NOMBRE/APELLIDOS 8, 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 8 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 nº 2446/2013:

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

En todo caso, esta Sala ha valorado, repetidamente, el hecho destacado e incontrovertible de que la Administración foral no hubiera solicitado el recibimiento a prueba en el recurso jurisdiccional con el fin de someter a evaluación judicial la realidad, seriedad e importancia de los indicios y elementos de convicción tomados en consideración por el órgano arbitral. En tal sentido, como hemos afirmado en nuestra sentencia de 20 de junio de 2017, recurso nº 4890/2016, adoptada para finalizar el recurso derivado de otra resolución anterior de la Junta Arbitral de Navarra, en materia precisamente 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.

En este caso, lo decisivo es la pasividad (ya advertida por la propia Junta Arbitral) en el despliegue de actividad probatoria por la Hacienda foral navarra en el proceso. 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 aquella 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

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 [...]**".*

En ese mismo sentido, la sentencia de ese Tribunal de 8 de febrero de 2019, recaída en el recurso nº 10/2018. Asimismo, es ilustrativa la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, recurso 36/2015, que sostiene la siguiente doctrina:

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

razonables se ha realizado sobre la base de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, resultando injustificada la base de la decisión [...]"

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 [...]".

En síntesis, procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo entablado, siendo de destacar, además de todo lo dicho, lo siguiente:

a) La total y absoluta falta de prueba procesal de los hechos perjudica a la Hacienda foral que no realiza esfuerzo alguno acreditativo de los hechos que invoca.

b) 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.

c) 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. De ser convincente la tesis de la hacienda foral, que podemos considerar francamente absurda o, cuando menos, fruto de una hipótesis voluntarista, no habría tenido inconveniente en promover prueba procesal para hacer imperar su tesis de que consumos tan escuálidos son compatibles con la residencia habitual en un domicilio, por parte que resulta acreditado que gozan de un alto nivel de vida y no necesitan pasar penalidades.

d) 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 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.

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.

e) 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 doña 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. 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, pero únicamente en favor de la AEAT, no de la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 1, que no ha sostenido con corrección su posición procesal de parte codemandada.

FALLO

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

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo nº 436/2021, interpuesto por el procurador Sr. NOMBRE/APELLIDOS 3, en nombre de la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**, contra la resolución de la Junta Arbitral de Navarra que ha quedado mencionada, 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/APELLIDOS 1 a partir del 1 de enero de 2014, con imposición de las costas causadas a dicha Administración foral, en los términos señalados en el fundamento quinto.

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

Así se acuerda y firma.

